

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Principales aportaciones del Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica.
José María Utande San Juan.
Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente).
Letrado del Tribunal Constitucional.....4

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados17

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

- Alcance del procedimiento de verificación de datos24

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Beneficio fiscal condicionado al cumplimiento de determinados requisitos: Plazo de prescripción.....32

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

- Impugnación de las ponencias de valores37

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

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

- Liquidación del IIVTNU en casos de minusvalía 40
- Resumen de la sentencia43

TRIBUTOS MUNICIPALES





TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEAC

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 4

Principales aportaciones del Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal

Constitucional 4

TEMAS FISCALES

Principales aportaciones del Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.*

Introducción

- 1.- Diagnóstico del vigente sistema de financiación
- 2.- Aspectos tributarios: Tributos cedidos y propios de las CCAA
 - 2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 2.2. IVA e Impuesto Especiales
 - 2.3. Impuesto sobre el Patrimonio
 - 2.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - 2.5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - 2.6. Tributos propios y fiscalidad ambiental
 - 2.7. Tasas y copagos
 - 2.8. Administración tributaria
- 3.- Financiación autonómica, Estado de Bienestar y nivelación vertical
- 4.- Necesidades relativas de gasto, nivelación y estructura del Sistema de Financiación Autonómica
- 5.- Especialidades territoriales, aspectos institucionales, recursos fuera del sistema y deuda autonómica
- 6.- Votos particulares
- 7.- Conclusión

INTRODUCCIÓN

El sistema de financiación de las comunidades autónomas (CCAA) actualmente en vigor se aprobó en 2009 y sus disposiciones reguladoras¹ preveían su revisión una vez transcurrido un periodo de cinco años.

¹ Apartado 2.1.4º del Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, del Consejo de Política Fiscal y Financiera y disposición adicional séptima (“revisión quinquenal”) de la Ley 22/2009, a cuyo tenor: “El Comité Técnico Permanente de Evaluación, creado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, valorará los distintos aspectos estructurales del Sistema de Financiación, con carácter quinquenal, para informar sobre las posibles modificaciones que se puedan someter a la consideración del Consejo de Política Fiscal y Financiera, en aras de una mejor coordinación financiera, garantizando la autonomía y suficiencia de las Comunidades y el equilibrio y sostenibilidad del sistema”. Por su parte, el art. 2.1.g) de la LOFCA incluye entre los principios rectores del sistema de financiación la lealtad institucional, que “determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del sistema de financiación para el siguiente quinquenio”.

Ahora bien, como señala la disposición transitoria tercera² de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema, dicha revisión había de hacerse con referencia al año 2013, y como los datos definitivos de la financiación se conocen con dos años de *décalage*, había que esperar en todo caso a 2015 para hacer una primera valoración.

Sin embargo, según ha señalado la STC 96/2016, de 12 de mayo, FJ 3, al hilo del recurso de inconstitucionalidad presentado por la Comunidad Valenciana contra las cantidades que, en concepto de financiación autonómica, le reconocía la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de presupuestos generales del Estado para 2016, las normas que aluden a una revisión quinquenal del sistema acordado en 2009 no significan

² Según la cual: “teniendo en consideración la aplicación gradual de los cambios introducidos en el nuevo sistema, la primera evaluación de los resultados del mismo se realizará con referencia al año 2013”.

que este tenga un plazo de caducidad³. El Informe que la Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017⁴ (cumpliendo el compromiso alcanzado en la Conferencia de Presidentes Autonómicos, celebrada el 17 de enero anterior) ha elevado a dicho órgano el 26 de julio pasado es un primer paso⁵ para la reforma del modelo.

La Comisión de Expertos ha estado compuesta por cinco miembros propuestos por el Estado y por otros dieciséis designados a propuesta de las CCAA y las ciudades con Estatuto de autonomía de Ceuta y Melilla, teniendo en cuenta que la Comunidad Autónoma de Cataluña no designó a su representante⁶.

El Informe se estructura en 5 capítulos:

1. Diagnóstico del vigente sistema de financiación.
2. Financiación autonómica, Estado de Bienestar y nivelación vertical.
3. Tributos cedidos y propios de las CCAA.
4. Necesidades relativas de gasto, nivelación y estructura del Sistema de Financiación Autonómica.
5. Especialidades territoriales, aspectos institucionales y recursos fuera del sistema.

3 La citada sentencia afirma textualmente que: "...la interpretación que sostiene el recurrente, conforme a la cual no habría un sistema pactado que estuviera en vigor, ni forma de hacer un cálculo razonable y razonado del Fondo de Suficiencia Global, ni de los Ingresos Tributarios del Estado necesarios para el sistema" (sin que se razone cuál habría de ser, entonces, la financiación de la Comunidad Valenciana en el año 2016), resultaría contraria a la necesidad de que, antes de configurar el nuevo sistema de financiación (competencia del Estado ex arts. 149.1.14 y 157.3 CE), se busque el acuerdo con las Comunidades Autónomas, según exige nuestra doctrina (SSTC 181/1988, FJ 4; 68/1996, FJ 10; y 13/2007, FJ 9). Con su interpretación, el Consell parece estar proponiendo que se reemplace un sistema acordado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera y aceptado por todas las Comunidades Autónomas, incluida la Comunidad Valenciana, aquí recurrente, por una financiación autonómica regulada únicamente en la Ley de presupuestos.

4 <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2017/refc20170210.aspx#FINANCIACION>

5 La designación de una comisión de expertos ha estado precedida de un grupo de trabajo del comité técnico de evaluación permanente (previsto en la disposición adicional séptima de la Ley 22/2009) que elaboró un documento de diagnóstico del modelo en 2014.

6 Los integrantes de la Comisión han sido: D. Manuel González Sánchez, experto propuesto por la Administración General del Estado y Presidente de la Comisión; D.ª Natividad Fernández Gómez, experta propuesta por la Administración General del Estado; D. Ángel de la Fuente Moreno, experto propuesto por la Administración General del Estado; D.ª M.ª Antonia Monés Farré, experta propuesta por la Administración General del Estado; D. Manuel Lagares Calvo, experto propuesto por la Administración General del Estado; D. Santiago Lago Peñas, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Galicia; D. Francisco David Adame Martínez, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Andalucía; D. Roberto Fernández Llera, experto propuesto por la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias; D. Juan Manuel Rodríguez Poo, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Cantabria; D. Juan José Rubio Guerrero, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de La Rioja; D. José Carlos Sánchez de la Vega, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia; D. Francisco Pérez García, experto propuesto por la Comunitat Valenciana; D. Alain Cuenca García, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Aragón; D. Jesús Fernando Santos Peñalver, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha; D. Arturo Melián González, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Canarias; D.ª Elena Manzano Silva, experta propuesta por la Comunidad Autónoma de Extremadura; D. Guillem López i Casasnovas, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de las Illes Balears; D. Jorge Onrubia Fernández, experto propuesto por la Comunidad de Madrid; D. Jaime Rabanal García, experto propuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla y León; D. Miguel Ángel Pérez Castro, experto propuesto por la Ciudad de Melilla; y D. Joaquín Aranda Gallego, experto propuesto por la Ciudad de Ceuta.

En las líneas que siguen resumimos y comentamos las principales aportaciones que se recogen.

1. DIAGNÓSTICO DEL VIGENTE SISTEMA DE FINANCIACIÓN

El Informe diagnostica que el principal problema del sistema son los fondos de nivelación, que resultan complejos y poco transparentes, lo que compromete la equidad y eficiencia del modelo. La crítica más directa es que tales fondos generan una distribución de la "financiación por habitante ajustado"⁷ desigual, que no responde a un criterio claro, como consecuencia de la superposición de instrumentos que a veces producen efectos de signo contrario. Junto a esto, las CCAA sostienen que hay un desequilibrio vertical⁸ en el reparto de los recursos públicos a favor del Estado.

Lo anterior se visualiza bien en el gráfico que incorpora el Informe en la pág. 14 y que reproducimos más abajo para reflejar el impacto de los diferentes componentes del sistema de financiación sobre los recursos de cada Comunidad. Comparando la línea azul (línea discontinua con puntos) con la negra (línea discontinua), se aprecia que la aplicación del *Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales*⁹, que es la herramienta principal para nivelar entre Comunidades (y que representa en torno a tres cuartas partes de la financiación regional), reduce mucho las disparidades de recursos, respetando básicamente la ordenación inicial según capacidad fiscal.

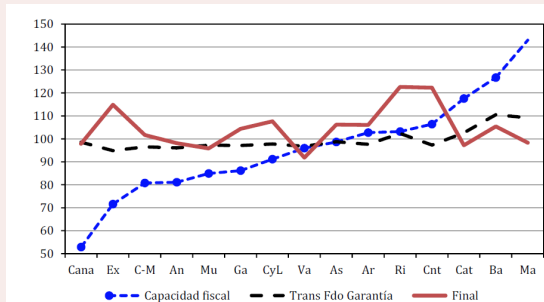
Sin embargo, el efecto de las transferencias verticales que nos llevan de la línea negra a la roja (línea continua) es muy diferente, pues estas transferencias incrementan la dispersión, deshaciendo parte del efecto nivelador del Fondo de Garantía.

Con ello se altera por completo la ordenación de las Comunidades Autónomas hasta hacer que el reparto final de la financiación no se parezca en nada a la distribución inicial de los ingresos tributarios, lo que no se juzga razonable. Al mismo tiempo, la dispersión final de financiación/habitante ajustado entre territorios es alta, cuantificándose en el Informe en un 30 por 100.

7 En términos sencillos, el "habitante ajustado" es una forma de distribuir los recursos en función de las necesidades de cada Comunidad, puesto que modula la población con arreglo a los indicadores de necesidad pactados en el Consejo de Política Fiscal y Financiera y recogidos en el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, que dio origen al vigente modelo de financiación y en el art. 9 b) de la Ley 22/2009. Estos indicadores son los siguientes: población de padrón, superficie, dispersión, insularidad, población protegida por el sistema sanitario estratificada por grupos de edad, población mayor de 65 años y población de 0 a 16 años.

8 Frente al reparto "horizontal" de recursos entre comunidades, se habla de reparto o distribución "vertical" para aludir al que previamente ha de hacerse entre el Estado y las CCAA para decidir el montante global de los recursos tributarios que retiene el gobierno central y los que se asignan al nivel autonómico.

9 Vid. art. 9 Ley 22/2009.



Fuente: Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación autonómica, pág. 14.

Junto al anterior problema de *equidad*, el Informe considera que el actual modelo también es mejorable desde la óptica de la eficiencia, ya que no incluye los suficientes incentivos para que los gobiernos autonómicos actúen con responsabilidad fiscal, es decir, asumiendo con sus propias decisiones tributarias las opciones de gasto que adopten. El Informe achaca esto, sobre todo, a la “restricción presupuestaria blanda” es decir, a la percepción por parte de los responsables autonómicos de que para equilibrar sus presupuestos es preferible luchar por que aumenten los recursos transferidos por el Estado que asumir los costes políticos de subir los impuestos o rebajar el gasto.

A dicha percepción contribuye la experiencia pasada de que los sucesivos sistemas de financiación han supuesto una inyección adicional de recursos por parte del Estado, reforzado por la cláusula de respeto del *statu quo*, es decir, la garantía a todas las Comunidades de que en el primer año de un nuevo modelo mantendrían el volumen de financiación del anterior. Parece que esta cláusula, que se materializa en el cálculo del *Fondo de Suficiencia Global*, es una de las razones de que se “desordene” el efecto nivelador del Fondo de Garantía de servicios públicos fundamentales (de ahí que se proponga la eliminación del *status quo*).

Así las cosas, para que el modelo gane en eficiencia debe incluir mecanismos que incentiven a las CCAA a cumplir con los objetivos de déficit y deuda mediante sus propias decisiones de ingreso y gasto y no con la mirada puesta en el Estado.

En este sentido, respecto a la crítica que dirigen las CCAA al reparto vertical de fondos, implícito en el sistema de financiación, el Informe¹⁰ no ofrece una respuesta clara. Apunta que dicho reparto deriva de un acuerdo político y que la crisis económica ha tenido un gran impacto en los ingresos tributarios tanto del Estado como de las CCAA y, si bien aquel ha tenido más opciones para aumentar sus ingresos, no puede concluirse que una Administración haya salido mejor parada que la otra.

10 En cambio, varios de los votos particulares sí aluden a esta cuestión.

Por tanto, el nuevo sistema de financiación deberá partir de un acuerdo entre la Administración del Estado y las CCAA sobre cómo distribuir los recursos públicos existentes para el desarrollo de las competencias de cada uno. Ese acuerdo debe ser parte de otro, más amplio, sobre el tamaño del sector público deseado a medio plazo y las dimensiones básicas de las funciones de gasto en las que se fundamenta el “Estado de Bienestar”.

2. ASPECTOS TRIBUTARIOS: TRIBUTOS CEDIDOS Y PROPIOS DE LAS CCAA.

En el capítulo de la financiación tributaria de las CCAA, el Informe hace una primera valoración de conjunto sobre el sistema de cesión de tributos para, a continuación, incluir recomendaciones específicas sobre cada figura tributaria.

Así, en global, considera que, frente a los sistemas de separación de fuentes tributarias entre niveles territoriales (atribuyendo a cada nivel determinados impuestos en exclusiva) que siguen otros países, el *sistema de compartición* a que conduce la cesión de impuestos ha funcionado razonablemente y, por ello, no debe cambiarse. Tampoco propone cambios relevantes en la “cesta” de tributos cedidos (recogida actualmente en el art. 25 de la Ley 22/2009, y desarrollada en los arts. 26 y ss. de dicha ley, que concretan el alcance de la cesión), más allá de ajustar la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio incluyéndolo para calcular las magnitudes financieras del sistema¹¹ y de incorporar al sistema dos tributos (de escasa recaudación) que no estaban vigentes al tiempo de aprobarse el sistema de financiación.

Se trata del impuesto sobre actividades de juego, introducido en el art. 48 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego con el propósito principal de someter a gravamen el juego *online*; y del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, creado por Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Los anteriores impuestos son recaudados por el Estado, que los transfiere a las CCAA, en los términos pactados en sendos acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF)¹².

11 Lo que actualmente no se produce porque cuando se diseñó el sistema de la Ley 22/2009 el Impuesto sobre el Patrimonio estaba totalmente desfiscalizado mediante una bonificación estatal del 100% en la cuota, de modo que, cuando posteriormente se eliminó esta bonificación, se comenzó a transferir su recaudación a las CCAA (salvo aquellas que, como Madrid, introdujeron una bonificación autonómica del 100%), pero sin incluirlo en el cómputo de los fondos del sistema, en particular, el fondo de garantía de servicios públicos fundamentales.

12 Acuerdo 2/2012, de 17 de enero, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, sobre el reparto transitorio a las comunidades autónomas de la recaudación obtenida por el impuesto sobre el juego regulado en la ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego; y Acuerdo 8/2014, de 23 de diciembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera, sobre el reparto a las Comunidades Autónomas de la recaudación obtenida por el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, de conformidad con lo previsto en el artículo 124 del Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.

El Informe hace una serie de propuestas generales sobre la distribución de competencias normativas en los tributos cedidos, sin perjuicio de la particularización posterior. Sintéticamente expuestas, son las siguientes:

- i. Se deben armonizar las bases imponibles y liquidables de los tributos cedidos, de modo que la capacidad normativa autonómica quede circunscrita a las escalas o tipos de gravamen y, con dudas, a las deducciones o bonificaciones en la cuota. Esta propuesta es consistente con los postulados comúnmente aceptados en la teoría del federalismo fiscal, según los cuales la autonomía de los gobiernos regionales y locales se logra con atribuirles potestades en materia de tipos, siendo conveniente preservar la homogeneidad de las bases por diversas razones (reducir los costes de gestión, facilitar la aplicación de los mecanismos de nivelación, etc.)¹³.
- ii. La función de coordinación normativa en materia de tributos cedidos, que actualmente se desarrolla a través del Consejo Superior para Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), debería mejor incardinarse en el CPFF, dentro del Comité Permanente de Evaluación previsto en el Acuerdo 6/2009¹⁴.
- iii. Convendría homogeneizar las reglas de valoración de activos en la normativa de los distintos tributos, en particular de los bienes inmuebles. Con ello se apela a la vieja cuestión de la “unicidad” de los valores entre las leyes de los distintos impuestos o la “estanqueidad” de cada normativa para valorar los bienes conforme a la naturaleza de cada tributo. En este sentido, ya el Informe para la reforma del sistema tributario (“Informe Lagares”)¹⁵ parecía apostar por la unicidad¹⁶. Pero, en nuestra opinión, en los inmuebles, que es quizá donde más conflictos en torno al valor se plantean, los problemas no provienen tanto de los distintos criterios aplicables, como de la dificultad de fijar un “valor de mercado” aceptable por ambas partes, lo que no presenta fácil remedio.
- iv. Un elemento importante del engranaje del sistema de financiación sobre el que el Informe llama la atención es el cálculo del “valor normativo” de los tributos cedidos. En esencia, este valor es la recaudación que generarían en ausencia de medidas normativas de las CCAA, es decir, únicamente considerando la normativa estatal. Se trata de un concepto relevante porque los fondos de nivelación del sistema (prescindiendo ahora de la denomina-

ción concreta que reciban) han de calcularse a partir de la recaudación normativa de los tributos cedidos. De esa forma, se logra que las decisiones de una comunidad autónoma para subir o bajar los impuestos en su territorio repercutan solo en ella, en consonancia con el principio de “corresponsabilidad fiscal”. El Informe apuesta por mejorar el método de cálculo de este “valor normativo” (para lo que la homogeneidad de bases antes indicadas es de gran ayuda), encomendando esta tarea a la AEAT.

- v. Por último, dentro de las consideraciones generales, se postula mejorar la “visibilidad” de las competencias autonómicas en materia tributaria. A título de ejemplo, se sugiere separar en impresos tributarios y facturas la parte cedida de los impuestos compartidos; fomentar en la enseñanza secundaria el conocimiento de los contenidos autonómicos; y concienciar a los ciudadanos de las amplias competencias de los gobiernos regionales y del gran volumen de recursos que reciben para prestar los servicios que les corresponden.

Las propuestas que se hacen sobre cada figura tributaria en particular son las siguientes:

2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En esta figura, la más importante de todo sistema tributario moderno y también de las que financian a las CCAA, se considera conveniente mantener el reparto al 50 por 100¹⁷ entre el Estado y las CCAA, frente a posibles alternativas que ha propuesto la doctrina¹⁸, como aumentar la cesión de este impuesto a cambio de reducir la de los tributos indirectos, particularmente el IVA. El Informe considera que la situación actual es preferible desde la óptica de preservar la capacidad redistributiva de la Administración central.

Se propone, de acuerdo con el principio de mantener una base homogénea en los tributos cedidos, eliminar la capacidad normativa autonómica sobre los *mínimos personales y familiares*; posibilidad que fue introducida de forma novedosa en el sistema de financiación de 2009 y cuya utilización hasta el momento ha sido escasa¹⁹.

Por otro lado, se insta a reencauzar la multiplicidad de *deducciones* en la cuota que actualmente tienen en vigor las CCAA.

13 BLÖCHLIGER, H. y NETTLEY, M., *Sub-central Tax Autonomy*, 2011 UPDATE, OECD Working Papers on Fiscal Federalism No. 20.

14 Apartado 4.2 del Acuerdo 6/2009. Las competencias, composición y régimen de actuación del comité técnico permanente de evaluación se regulan en el Reglamento del CPFF, modificado a tal efecto por el Acuerdo 10/2013, de 18 de diciembre.

15 <http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

16 Págs. 268-269.

17 Como bien aclara el Informe, el reparto al 50 por 100 no es exactamente tal, porque depende de las medidas normativas adoptadas por las CCAA en materia de tarifa, deducciones, etc. Por eso el informe señala que la LOFCA debería precisar, al establecer el porcentaje máximo de cesión del IRPF [art. 11 a)], que es antes del uso de competencias normativas por las CCAA.

18 CUENCA, A. y GONZÁLEZ, R. “Cesión del 100% del IRPF a las Comunidades Autónomas de régimen común: un ejercicio de simulación” (octubre 2014), nº 760 disponible en: <https://www.funcas.es/publicaciones/Sumario.aspx?IdRef=7-05760>.

19 En 2017 solo las Comunidades de Madrid e Illes Balears han modificado el mínimo personal y familiar, de acuerdo con la publicación de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local “Libro electrónico de tributación autonómica”, capítulo I, pág. 6, disponible en: <http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%3%ADtulo%201%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202017.pdf>

Esta propuesta nos parece más importante que la anterior, si tenemos en cuenta que actualmente las deducciones autonómicas son más de 200²⁰, con una regulación extraordinariamente prolífica de requisitos, límites, condiciones, etc. que hacen que el impacto efectivo de las mismas no se corresponda con el esfuerzo normativo y de control que demandan. Habría que hacer aquí un llamamiento a la racionalidad de las medidas y a una evaluación normativa²¹ ex ante y ex post más rigurosa que prime sobre criterios de “marketing” político.

Junto a lo anterior, el Informe presta bastante atención a un problema que puede desincentivar el uso de las competencias en la *tarifa del IRPF*: el retraso entre el momento en que una Comunidad decide modificarla y cuándo los contribuyentes perciben el efecto del cambio.

Esto se debe a que, hasta ahora, el cálculo de las retenciones del IRPF no atiende a la diferente tarifa que pueden aprobar las CCAA, por lo que el impacto de esta (ya sea al alza o a la baja) solo se pone de manifiesto en la cuota diferencial, es decir, al presentar la declaración del impuesto, en torno a dos años después de que se decidiera la modificación normativa.

Dicho problema se podría evitar apunta la Comisión adaptando las retenciones a la escala de gravamen aprobada por cada gobierno autonómico, medida que tendría no solo el efecto de trasladar a los ciudadanos la nueva tarifa con inmediatez, sino de ajustar más las entregas a cuenta²² al rendimiento definitivo del IRPF, así como, al mismo tiempo, mejorar la visibilidad de la cesión para los contribuyentes (separando la retención estatal y la autonómica).

Una segunda alternativa, menos perfecta, sería mejorar el coeficiente que actualmente prevé la normativa de cesión²³ para acomodar el cálculo de las entregas a cuenta a las medidas normativas de la Comunidad para el año correspondiente.

2.2. IVA e Impuestos Especiales

La principal propuesta en relación con estos impuestos indirectos que, junto al IRPF, integran el grueso de la financiación

de las CCAA, es el llamado “IVA colegiado”²⁴. Como es sabido, la Comisión Europea es reacia a que los tipos de gravamen del IVA y de los Impuestos Especiales armonizados se establezcan a niveles distintos dentro de un mismo Estado miembro de la Unión. Para no romper esta regla, se ha planteado la posibilidad de que los tipos del IVA fueran determinados de modo “colegiado”, de forma que, como tributo compartido al 50 por 100 entre el Estado y las CCAA, la decisión sobre los tipos se tomaría por ambos niveles, y no solo por el Estado como hasta ahora. Tanto el Informe Lagares²⁵ como la doctrina ya habían valorado esta posibilidad, por la que ahora apuesta la Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación, al ser realmente la única vía que permitiría al Estado compartir la responsabilidad de modificar un tributo cuya recaudación comparte a la mitad con los gobiernos autonómicos.

Para implementar esta propuesta, habría que decidir si el órgano donde tomar dicha decisión colegiada debería ser el Senado o el CPFF, opción esta última por la que parece decantarse y que nos parece también más oportuna. Además, habría que definir de quién parte de iniciativa, Estado o Comunidades, y qué mayoría se exige, pues parece que debería ser cualificada, cuando no por unanimidad, a fin de evitar comportamientos estratégicos (*free-rider*). Asimismo, habría que incluir a las Comunidades forales, cuya autonomía no alcanza a fijar tipos de gravamen en estos tributos. Como versión “diluida”, se apunta a dejarlo en una posible “capacidad de propuesta” de las CCAA a través del CPFF, pero manteniéndose la decisión final, como ahora, en el Estado.

El Informe aborda también la situación de la fiscalidad de los *hidrocarburos* tras la supresión del conocido como “céntimo sanitario” (impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos), declarado contrario a Derecho de la UE por la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014. La supresión de dicho impuesto y su integración como un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos se apoyaba en una propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003, que finalmente no ha salido adelante. Esto implica que la actual configuración en dos tramos, estatal y autonómico, del Impuesto sobre Hidrocarburos armonizado podría ser considerado también contrario al Derecho de la UE.

Por último, el Informe, siguiendo los pasos del Informe Lagares propugna la integración del *impuesto especial sobre determinados medios de transporte*, cuya recaudación se ha visto muy mermada desde que los tipos de gravamen se fijan en función del nivel de emisiones de CO₂, con el impuesto

20 Libro electrónico de Tributación autonómica. Op. cit. pág. 6.

21 Conviene apelar a la reciente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aplicable también a las CCAA (disposición final primera), que ha incorporado en su art. 129 los denominados principios de buena regulación, entre ellos los de necesidad, eficacia y eficiencia. Una buena herramienta para esto son los presupuestos de beneficios fiscales y los datos de la liquidación presupuestaria, lo que podría arrojar resultados llamativos en no pocos casos sobre el impacto real de los beneficios, información que debería servir para decidir sobre el mantenimiento, modificación o supresión.

22 El IRPF, como los demás tributos que gestiona la AEAT y que están parcialmente cedidos a las CCAA, se hace llegar a estas en dos fases: durante el ejercicio presupuestario reciben unas “entregas a cuenta” calculadas de forma estimativa, siguiendo la metodología de la Ley 22/2009 para cada impuesto; y una “liquidación” que se lleva a cabo con un *décalage* de dos años, una vez conocido el rendimiento definitivo que les corresponde.

23 Vid. art. 12 de la Ley 22/2009, que recoge un índice de actualización de las entregas a cuenta que pretende recoger el impacto de las medidas normativas de la Comunidad para el año correspondiente.

24 El debate se ha centrado en el IVA pero podría aplicarse a los Impuestos Especiales.

25 Pág. 417, donde se objeta que este método no garantiza la responsabilidad individual de cada comunidad y puede dar pie a la existencia de *free-riders*. No obstante, en las conclusiones lo mantiene como una posibilidad (la única factible para atribuir alguna intervención a las CCAA en este terreno).

municipal sobre vehículos de tracción mecánica, dejando la gestión del nuevo tributo en manos de los Ayuntamientos y estableciendo dos tipos, uno autonómico y otro municipal.

2.3. Impuesto sobre el Patrimonio

El Informe pasa revista a la azarosa evolución del Impuesto sobre el Patrimonio en España desde que por la Ley 4/2008, poco antes de que se aprobara el vigente sistema de financiación y cuando todavía no se valoraba en su justa medida el alcance de la crisis económica, se introdujera una bonificación del 100 por 100 para “desfiscalizarlo”. La severa caída de los ingresos fiscales, que se cebó especialmente en las CCAA, obligó a reestablecerlo²⁶, aunque siempre con una nota de provisionalidad, que aun hoy mantiene.

A pesar de que es un impuesto vigente en pocos países²⁷ y está generalmente cuestionado por la literatura especializada, entre ellos el *Mirrlees Review*²⁸ y el propio Informe Lagares (ambos sugieren eliminarlo), la Comisión aduce dos argumentos para mantenerlo: i) el impuesto puede servir a la redistribución de la riqueza, en un momento en el que diversos organismos internacionales, entre ellos el FMI²⁹, alertan del riesgo potencial que entraña para el crecimiento la creciente desigualdad; ii) en la actual situación presupuestaria de las Administraciones españolas este tributo genera una fuente no desdeñable de ingresos (en torno a 1.000 millones de euros), siendo difícil de justificar que se prescindiera de ellos.

En cualquier caso, si se decide mantenerlo, la Comisión sugiere que el Estado regule una base imponible homogénea y un mínimo exento amplio igual en todo el territorio nacional; es decir, que se suprima la actual posibilidad que tienen las CCAA para regular el mínimo exento, de la que varias han hecho uso³⁰. Así pues, la capacidad normativa de las CCAA afectaría exclusivamente al establecimiento de la tarifa del impuesto, así como a la aprobación de posibles deducciones o bonificaciones de la cuota vinculadas a circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo.

A diferencia, como enseguida veremos, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Comisión no parece alcanzar un acuerdo sobre el establecimiento de un mínimo

de tributación por parte del Estado. Algunos miembros lo consideran necesario, incluyendo además a los territorios forales, en tanto que otros sostienen que aplicar este tributo debe ser optativo para las comunidades.

2.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Esta es una de las figuras más controvertidas en todo sistema tributario y, también en el español, en el que además, constituye el ejemplo más claro de la “carrera a la baja” emprendida por muchas CCAA, aunque a raíz de los altos déficits de los años recientes algunos gobiernos regionales lo hayan intentado revitalizar.

La Comisión apuesta claramente por mantenerlo, en línea con la práctica totalidad de la literatura hacendística que, a diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio, sí encuentra justificado gravar las herencias y donaciones desde una perspectiva de equidad y de reducción de la acumulación de patrimonio.

Asimismo, parece haber acuerdo en la Comisión en torno a un asunto que lleva planteándose desde hace ya varios años, como es la fijación por el Estado de un mínimo de tributación aplicable en toda España, incluidos los territorios forales. En este sentido, suscribe las recomendaciones del Informe Lagares³¹, que propone: i) una base liquidable homogénea (sin competencias normativas autonómicas) y en la que se revisarían las reducciones actuales, incluidas las de empresa familiar; ii) un mínimo exento único a nivel nacional (de cuantía suficiente para que, a pesar de aplicar tipos fijos se mantenga la progresividad); iii) unos tipos de gravamen moderados de entre el 4% y el 11% según el grado de parentesco; y iv) la supresión del actual sistema de coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente del heredero.

El replanteamiento de las reducciones actuales, limitando su aplicación, debería ir acompañada –matiza el Informe– de una mejora en el régimen de aplazamientos para situaciones de iliquidez de los activos recibidos, introduciendo un mayor automatismo que evite situaciones en que el sujeto pasivo se encuentre con problemas para el pago de las cuotas del impuesto por la iliquidez de los bienes recibidos.

La propuesta de una tributación mínima en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en todo el territorio nacional nos parece plausible, como ya tuvimos ocasión de manifestar³², ya que, es un tributo que suscita un amplio debate social y una excesiva desigualdad territorial no hace sino añadir argumentos a sus detractores. Por otro lado, tal limitación no supondría sino retornar a la restricción que existía ya en el modelo de financiación 1996-2001 (Ley 14/1996, de 30 de diciembre), conforme al cual las CCAA no podían adoptar

26 Lo que tuvo lugar mediante el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, el cual suprime con carácter temporal, para los ejercicios 2011 y 2012, la bonificación general de la cuota íntegra introducida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, y eleva el mínimo exento hasta los 700.000 euros. Posteriormente, los artículos 10 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, 72 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, 61 de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, 66 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, y 4 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, han prorrogado durante los ejercicios 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, respectivamente, la vigencia de este impuesto.

27 Una lista de los países que lo aplican puede consultarse en el Informe Lagares, op. cit. págs. 236 y 237.

28 *Tax by design. The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, pág. 347-348. Disponible en: <https://www.ifs.org.uk/publications/5353>

29 *Vid. Redistribution, Inequality, and Growth*, IMF staff discussion note, Jonathan D. Ostry, Andrew Berg, and Charalambos G. Tsangarides. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2014/sdn1402.pdf>

30 El uso que han hecho las CCAA de esta posibilidad se resume en el *Libro electrónico de tributación autonómica*, op.cit. págs. 9 y 10.

31 Op. cit. págs. 252 y 253.

32 UTANDE SAN JUAN, J.M. “Imposición sobre la riqueza” en *VV.AA. Opciones para una reforma del sistema tributario español*, Fundación Ramón Areces, pág. 396.

medidas que significaran una reducción de la carga tributaria global por este tributo³³, restricción que se eliminó en el sistema de financiación vigente a partir de 2002 (Ley 21/2001, de 27 de diciembre), con los resultados vistos.

Por último, se sugieren ajustes técnicos para aspectos como los puntos de conexión³⁴ y las cláusulas antielusión que eviten estrategias seguidas a menudo para traspasos previos de patrimonio en elusión del impuesto (p.ej. utilizando la figura de los préstamos o las compraventas aplazadas a muy largo plazo entre familiares).

2.5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En relación con este impuesto el Informe parte de que “es una figura peculiar de nuestro sistema tributario, con escaso parangón en los sistemas comparados”, consideración que no podemos compartir, puesto que, con diversas denominaciones, en casi todos los países de la UE³⁵, con pocas excepciones, se aplican *transfer taxes* a la transmisión de la propiedad inmueble. Incluso allí donde, como sucede en las repúblicas bálticas (Letonia, Estonia y Lituania), en Eslovaquia y en Eslovenia no hay formalmente *transfer tax* se exigen *registration fees* en forma de porcentaje sobre el valor de la propiedad registrada y que pueden alcanzar un importe considerable, similar a los *transfer taxes* de otros países. Así, el siguiente cuadro recoge los tipos de gravamen del *transfer tax* en una selección de países:

Tipo de gravamen Transfer Tax (%)	PAÍS
> 10%	Bélgica
5-9%	Alemania, Francia, España*, Luxemburgo, Croacia, Italia, Malta
< 5%	Austria, Grecia, Irlanda, Holanda, Eslovenia, Finlandia, Rep. Checa, Dinamarca, Letonia, Polonia, Suecia, Hungría
Progresivo	Portugal, Reino Unido, *Algunas CCAA en España
Sin impuesto	Estonia, Eslovaquia, Lituania, Bélgica ³⁶

Fuente: Cross Border Acquisitions of Residential Property in the EU> Problemas Encountered by Citizens, 2016, pág. 135.

³⁶En todo caso, a pesar de la valoración negativa que la Comisión parece hacer de esta figura (al igual que la Comisión Lagares), reconoce que, dada su recaudación, cercana a los

6.000 millones de euros en 2014 (en el punto álgido de la burbuja inmobiliaria, en 2006, la recaudación se acercó a los 20.000 millones de euros), parece difícil prescindir de él a corto plazo.

Partiendo de la conveniencia de mantenerlo, se plantea mejorar la determinación del “valor real”, acercándolo en la medida de lo posible al valor de mercado, si bien, dadas las dificultades existentes para conocer los precios reales de cierre de las transacciones, sugiere como posible alternativa fijar la base imponible a partir del valor catastral. En este sentido, una posible línea de mejora son los trabajos que desde hace algún tiempo desarrolla la Dirección General del Catastro para implantar una metodología de cálculo de valores mediante “redes neuronales” que, una vez suficientemente desarrollado, podría recibir un reconocimiento normativo expreso.

2.6. Tributos propios y fiscalidad ambiental

Haciendo suya la propuesta de la “Comisión Lagares”³⁷, el Informe propone una mayor coordinación entre el Gobierno central y los autonómicos en este campo, mediante la comunicación previa de los proyectos de nuevos tributos propios que estos últimos impulsen. El Comité Permanente de Evaluación del CPFF, al igual que en materia de tributos cedidos, podría ser el foro adecuado para impulsar esta coordinación, que resulta de todo punto necesaria para evitar una excesiva atomización de este tipo de figuras.

También en la línea de impulsar una mayor coordinación, el Informe plantea la conveniencia de una *ley marco de fiscalidad ambiental* que atribuya las distintas figuras impositivas a los diferentes niveles de gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de cada actividad contaminante³⁸. Incluso para tributos que se puedan aplicar a nivel regional (por ejemplo, sobre el agua, los residuos, etc.), cierta armonización puede ser beneficiosa, de forma que una ley estatal fije los elementos de cada impuesto hasta la determinación de la base liquidable, su carácter potestativo u obligatorio y un rango para las tarifas y deducciones. En todo caso, el contenido de la ley debería ser pactado con las CCAA, debiéndose prever la forma de integración de los impuestos propios ya existentes. Una armonización como la expuesta puede ser especialmente conveniente para los impuestos que recaen sobre sectores estratégicos como el eléctrico, en el que han proliferado figuras muy dispares que convendría reordenar.

³³ Art. 13.Tres de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

³⁴ Por ejemplo, puede plantear problemas de aplicación la regla contenida en el art. 28.1.1º b) de la Ley 22/2009 en relación con el período previo de residencia para la aplicación de la normativa de una comunidad autónoma.

³⁵ Vid. *Taxation Trends in the European Union*. 2017, pág. 48 y ss. Disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/taxation-trends-eu-union_en

³⁶ Aplica derechos de registro sobre el valor de los bienes cuyo porcentaje es mayor que para muchos *transfer taxes*.

³⁷ El Informe Lagares, pág. 419, llegaba a proponer una coordinación *ex ante* para la creación de nuevos tributos propios por las CCAA, lo que, si se articulara como una especie de requisito previo, puede resultar excesivamente limitativo de su autonomía.

³⁸ Conviene tener presente, en este sentido, que según el tipo de tributo medioambiental el nivel territorial más adecuado para implementar el gravamen puede ser el local, regional, nacional o incluso supranacional. Pensemos, sin ir más lejos, en las medidas dirigidas a luchar contra el cambio climático, que no tendría sentido adoptar a un nivel que no sea el supranacional.

2.7. Tasas y copagos

Ya el Informe Lagares³⁹, guiado por la oportunidad de reforzar el principio de beneficio en la cobertura de los gastos públicos, proponía ampliar la capacidad normativa de las CCAA en materia de tasas y copagos. Haciéndose eco de esta propuesta, la Comisión de Expertos propone que las CCAA tengan libertad para modificar al alza o a la baja las tarifas de copago, dentro de ciertos límites, pero siempre asumiendo íntegramente las consecuencias presupuestarias de tales decisiones.

Con tal fin, postula dar una nueva redacción de los artículos correspondientes de la LOFCA de forma que las iniciativas de las CCAA en materia de copago tengan un amparo normativo más claro; o incluso una ley marco de tasas y precios públicos que fije “horquillas” para el establecimiento de copagos en sanidad, educación y servicios sociales.

La propuesta parece razonable, pues tratándose de servicios divisibles y de beneficiario fácilmente identificable, la teoría de la hacienda pública aconseja que, al menos en cierta medida, los beneficiarios asuman todo o parte del coste. Sin embargo, pueden surgir problemas de articulación con la distribución material de competencias materiales en Sanidad, Justicia, etc. como ponen de manifiesto los conflictos surgidos sobre los copagos sanitarios, declarados inconstitucionales en ciertos casos por afectar al régimen de financiación de la sanidad, cuya definición es competencia del Estado⁴⁰.

2.8. Administración tributaria

En este punto el Informe⁴¹ hace un diagnóstico de la situación de actual de colaboración en la gestión tributaria y formula unas propuestas en la línea de una “Administración tributaria integrada”.

Respecto al diagnóstico, parte de que el actual modelo es un “híbrido”, entre las alternativas de una única Administración tributaria dependiente del Gobierno central y aquella en la que la gestión es realizada íntegramente por los Gobiernos subcentrales. Este esquema viene marcado, en gran medida, por la opción de descentralización tributaria basada

39 Pág. 216.

40 Así, por ejemplo, la STC 136/2012, de 19 de junio, declaró nula la tasa por prestación de asistencia sanitaria y farmacéutica a los afiliados a diferentes mutualidades de funcionarios establecida por la Ley de la Comunidad Valenciana 16/2008, de 22 de diciembre, de medidas fiscales, al considerar que el Estado es el competente para definir el sistema de financiación de la sanidad, “lo que incluye tanto la garantía general de financiación pública como, dentro de esta garantía, los supuestos en los que algunas prestaciones comunes que no son básicas (las suplementarias y de servicios accesorios) pueden estar sujetas a una financiación adicional con cargo al usuario del servicio (tasa o copago)” (FJ 5); doctrina aplicada también en las SSTC 71/2014, de 6 de mayo, sobre el copago farmacéutico de Cataluña (Ley del Parlamento de Cataluña 5/2012, de 20 de marzo) y 85/2014, de 29 de mayo declarando inconstitucional un copago similar creado por la Ley de la Asamblea de Madrid 8/2012, de 28 de diciembre, de medidas fiscales. Fuera del ámbito sanitario, sin embargo, se ha aceptado la competencia autonómica para definir la financiación a cargo del usuario en materia de atención social (Sentencia 27/2017, de 16 de febrero de 2017, respecto de los copagos previstos en la Ley de las Cortes Valencianas 7/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales).

41 Págs. 60-64.

en la compartición de la mayoría de los tributos de titularidad estatal. Tras enfatizar la importancia de que todas las Administraciones afectadas participen en el diseño de la política de administración de los tributos compartidos, compartiendo recursos materiales, humanos y, sobre todo, información, considera que, a pesar de los importantes avances logrados desde la segunda mitad de los años noventa con los distintos órganos de coordinación directiva creados en torno a la AEAT, el nivel de coordinación efectiva alcanzado es limitado.

Coinciden en dicho análisis los informes de algunos organismos internacionales que constatan el impacto negativo que la falta de coordinación tiene sobre el cumplimiento tributario en España, destacándose, por un lado, el fraccionamiento de la información entre administraciones y el desaprovechamiento del potencial que proporcionaría el uso compartido de los recursos disponibles, especialmente los relacionados con las tecnologías de la información. En suma, el Informe concluye que no se trata tanto de falta de órganos o herramientas de coordinación, como de la ausencia de una “cultura de gestión compartida”, valoración que compartimos.

En el terreno de las propuestas, el Informe propone avanzar hacia una “Administración Tributaria integrada”, que debería incluir, en la medida de lo posible a los territorios forales, sin menoscabo de sus peculiaridades. La clave para avanzar es articular la participación efectiva de las CCAA en la AEAT: el informe sugiere, por un lado, configurar un *consejo directivo de gestión del sistema tributario* con una división igualitaria de los votos entre ambos niveles de gobierno, frente a la situación actual en la que la Administración del Estado sigue teniendo el control. Considera que el consejo directivo de la Agencia Tributaria Estatal de Canadá podría ser una referencia. Las competencias de dicho consejo directivo deberían ser lo más amplias posibles, con especial énfasis en los protocolos de intercambio de información y en los sistemas informáticos para la aplicación de los tributos, que deberían ser comunes.

El Informe apunta que la integración en un modelo de esta naturaleza debe enfocarse como una cuestión de grado, en el que se puede ir profundizando en el tiempo, hacia el objetivo último que sería una *única* Administración tributaria de titularidad mixta del Estado y de las CCAA.

3. FINANCIACIÓN AUTONÓMICA, ESTADO DE BIENESTAR Y NIVELACIÓN VERTICAL

El Informe presta especial atención a la financiación de los servicios públicos que integran el llamado Estado de Bienestar, fundamentalmente la sanidad, la educación y los servicios sociales, debido a que, en su mayor parte la provisión de estos servicios recae sobre las CCAA. La Comisión destaca la necesidad de preservar la suficiencia financiera de tales servicios con independencia de la administración que los

presta y, a partir de ahí, disponer de recursos para nivelar tales servicios entre todas las Comunidades Autónomas, tanto de régimen común como foral.

Para lograr lo anterior se propone, por una parte, establecer los porcentajes de cesión de los tres principales tributos del sistema de financiación (IRPF, IVA e Impuestos Especiales) en línea con las competencias de gasto en servicios públicos fundamentales de las CCAA; y, por otra, incorporar a las Comunidades forales a la financiación del esquema de solidaridad interterritorial que nivela los servicios públicos fundamentales, poniendo así fin al foco de inestabilidad institucional⁴² derivado de la desigualdad de recursos y gastos en servicios públicos fundamentales entre CCAA de régimen común y forales.

En este sentido, se insiste en la necesaria aportación del País Vasco y Navarra al esquema de nivelación, pues su nivel de gasto en servicios públicos fundamentales se sitúa cerca de un 30 por 100 por encima del de las CCAA de régimen común. El principal problema es que tal aportación ha de canalizarse a través de las relaciones financieras del Estado con dichos territorios, presididas por el principio de bilateralidad⁴³, lo que complica el cambio.

Si la decisión acerca del nivel de gasto en servicios públicos fundamentales, que es política, situara este por encima del gasto actual, los ingresos adicionales que se necesitan para conseguir ese objetivo –afirma el Informe– no deberían poner en peligro el proceso de consolidación fiscal en curso. Por tanto, si se quiere destinar más recursos al Estado del Bienestar, habría que articular las medidas tributarias oportunas, para lo que el Informe considera que hay cierto margen habida cuenta que España tiene una baja recaudación tributaria en relación al PIB por comparación con otros países de nuestro entorno. De momento, considera factible recuperar el nivel de gasto en servicios públicos fundamentales por unidad de necesidad previsto en el Acuerdo de 2009 mediante los recursos disponibles y un ligero incremento de la imposición indirecta ejercida colegiadamente por las Comunidades.

En definitiva, la Comisión considera que es crucial mejorar los instrumentos para financiar las competencias que ejercen las CCAA en servicios públicos fundamentales para estabilizar, a la vez, el Estado de Bienestar y el Estado de las Autonomías, dos ámbitos que se encuentran estrechamente interconectados y que requieren soluciones de conjunto. Para aportar datos sobre las diversas opciones disponibles, el Informe acompaña un anexo con distintos escenarios

de gasto en servicios públicos fundamentales y varias alternativas de financiación.

4. NECESIDADES RELATIVAS DE GASTO, NIVELACIÓN Y ESTRUCTURA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Este capítulo se dedica a sentar las bases de lo que deberían ser, a juicio de la Comisión, los fondos de financiación que, junto con los tributos cedidos, completan los recursos de que disponen las CCAA para ejercer sus competencias. Para ello, arranca de la idea de solidaridad interterritorial⁴⁴ sobre la que se ha edificado el Estado de las Autonomías; idea que exige un reparto equitativo de los recursos disponibles, garantizando a todas las CCAA un nivel mínimo para la prestación de los servicios públicos fundamentales, a partir del cual toda mejora que un gobierno autonómico decida debe cubrirla subiendo los impuestos a sus ciudadanos. Lo dicho se consigue mediante la nivelación, es decir, un mecanismo que transfiera fondos de las CCAA que tienen más capacidad de generar recursos tributarios (capacidad fiscal) a las que tienen menos.

El diseño de este mecanismo implica decidir, en primer lugar, el *grado* de nivelación, esto es, si se pretende nivelar total o parcialmente (que el anterior objetivo de iguales recursos por unidad de necesidad se aplique a todos los gastos autonómicos o a solo una parte); y, después, escoger el método: si nivelar la *capacidad fiscal*, como hace por ejemplo Canadá, o nivelar las *necesidades*, como Australia, y que ha sido también el método seguido por los distintos sistemas de financiación aplicados en España.

Sobre la primera pregunta el Informe entiende que es una cuestión política más que técnica, por lo que no se decanta. Respecto de la segunda, estima preferible seguir con la nivelación de necesidades aplicada hasta el momento, basado en una fórmula relativamente sencilla con el actual número de indicadores de necesidad para reflejar los diferentes costes unitarios de provisión.

No obstante, la Comisión recomienda crear una comisión que apoye al CPFF en el análisis de las necesidades de gasto, sugiriendo que los indicadores se recalculen anualmente utilizando medias móviles, para suavizar así el impacto de los cambios.

El Informe contiene algunas recomendaciones específicas sobre los indicadores de necesidad para el gasto en sanidad, educación, servicios sociales y protección social y resto de servicios, así como la corrección por factores

⁴² Pensemos en la demanda del “Pacto fiscal” que plantea la Comunidad Autónoma de Cataluña, a la vista de los favorables resultados del régimen foral.

⁴³ Conforme al cual el cupo vasco y de la aportación navarra se cuantifican mediante un pacto quinquenal entre los representantes del Estado y de los territorios forales, sin que, a falta de acuerdo, parezca posible que el Estado incremente unilateralmente los importes acordados en el quinquenio anterior.

⁴⁴ El Tribunal Constitucional lo ha calificado como “deber de auxilio recíproco” o de “recíproco apoyo y mutua lealtad”, por ejemplo en las SSTC 18/1982, de 4 de mayo, 96/1986, de 10 de julio y 247/2007, de 12 de diciembre.

geográficos y por costes fijos⁴⁵ (esta última, que se utilizó en algún sistema anterior, no está prevista en el modelo actual y la Comisión sugiere recuperarla). También se propugna tener en cuenta la población “flotante” y las diferencias de precios entre territorios, por su incidencia en el coste de provisión de los servicios.

La propuesta de nivelación que hace el Informe se asienta en la idea de simplificar el complejo sistema actual. Para ello, sugiere empezar eliminando de forma gradual la cláusula *statu quo* y, a continuación, diseñar dos Fondos⁴⁶, los llamados Fondo Básico de Financiación (FBF) y Fondo de Nivelación Vertical (FNV) en sustitución de los cuatro actuales (suficiencia global, garantía de servicios públicos fundamentales, competitividad y cooperación).

i) El FBF se integraría con la recaudación total de los recursos cedidos del IVA y los Impuestos Especiales (IIEE) y con un porcentaje (a decidir según el grado de nivelación que se pacte) de los ingresos “normativos” (antes del ejercicio de competencias) generados por los demás tributos cedidos.

En el caso de que así se acuerde, se incluiría también en este fondo una aportación de las Comunidades forales. Después, el FBF se distribuiría en proporción a la población ajustada regional, calculada con los indicadores de necesidad actuales, con los matices antes indicados.

ii) Por su parte, el FNV se nutriría con recursos aportados por el Estado y se repartiría entre las CCAA con el objetivo de *reducir la desigualdad en financiación* por habitante ajustado a competencias homogéneas que pudiera persistir tras la aplicación del FBF como resultado de las diferencias existentes entre CCAA causada por los recursos tributarios normativos que no se aporten a dicho fondo. En todo caso, se propone respetar el *principio de ordinalidad*, es decir, que los recursos aportados por el FNV no alteren el orden que ocupan las CCAA en financiación por habitante ajustado antes del reparto.

Teniendo esto en cuenta, la distribución del FNV puede hacerse, o bien reduciendo un porcentaje del diferencial de financiación por habitante ajustado igual para todas las CCAA, o bien comenzar por corregir más las desventajas de las peores financiadas⁴⁷.

Las funciones que cumplirían los nuevos mecanismos, en relación con los del modelo actual serían:

PRINCIPIO	LEY 22/2009	NUEVO SISTEMA	
Autonomía tributaria	Tributos cedidos	Tributos cedidos	Sin cambios sustanciales (las CCAA retienen el % que no aportan al FBF)
Nivelación horizontal	F. de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales	Fondo Básico de Financiación (redistribuye según necesidades –población ajustada– la parte que se acuerde de los tributos cedidos a valor normativo)	Cesión % IVA e IIEE
			Un % del resto de tributos cedidos
			Aportación foral
Nivelación vertical	Fondo de Suficiencia Global ⁴⁸	Fondo de Nivelación Vertical (reduce la desigualdad de financiación per capita que quede tras el reparto del FBF)	Aportado por el Estado
	Fondo de Competitividad		
	Fondo de Cooperación		

El Informe hace por último algunas recomendaciones sobre: i) la forma de financiar las competencias no homogéneas o *singulares*, es decir, aquellas que han sido asumidas por algunas Comunidades Autónomas pero no por todas ellas, a través de un Fondo Complementario de Financiación; ii) el criterio de *evolución* de la aportación del Estado al FNV, con propuestas de mejora del actual ITE (ingresos tributarios del Estado), particularmente la conveniencia de calcularlo según el criterio de devengo y no el actual, de caja; y iii) el sistema de *entregas a cuenta* y liquidación posterior mediante el que el Estado hace llegar a las CCAA los tributos cedidos que gestiona la AEAT (y que constituyen el grueso) en la línea de ajustar en el tiempo, en la mayor medida posible, los ingresos de las CCAA de régimen común a la realidad de la recaudación tributaria⁴⁹.

5. ESPECIALIDADES TERRITORIALES, ASPECTOS INSTITUCIONALES, RECURSOS FUERA DEL SISTEMA Y DEUDA AUTONÓMICA

El último capítulo del Informe engloba algunas cuestiones complementarias. En primer lugar, presta atención especial

⁴⁵ Vendría a reflejar que todas las comunidades tienen unos costes fijos de funcionamiento (por ejemplo, la necesidad de contar con una asamblea legislativa) que son independientes de la población y que deberían tener cierto reflejo en el cálculo de las necesidades de financiación.

⁴⁶ Un tercer Fondo Complementario de Financiación aportaría recursos para la financiación de las competencias singulares que hayan sido asumidas solo por algunas Comunidades, por ejemplo, la policía autonómica.

⁴⁷ En tal caso se aplicaría primero a corregir la diferencia entre los recursos por habitante ajustado de la Comunidad peor financiada con la penúltima, de ambas con la antepenúltima y así sucesivamente.

⁴⁸ Las competencias singulares o no homogéneas que actualmente se canalizan a través del Fondo de Suficiencia Global pasarían a un fondo específico, el Fondo Complementario de Financiación

⁴⁹ Al respecto, se propone, entre otras medidas que, frente al 98 por 100 de la recaudación prevista que actualmente se entrega a cuenta, se valore introducir un ajuste en función de cómo evolucione la recaudación tributaria durante el año, o recalcular las entregas en un momento del ejercicio.

a los *regímenes forales*, sobre los que considera imprescindible una revisión del cálculo del cupo vasco y de la aportación navarra, así como de los ajustes a consumo del IVA, sin cuestionar el sistema foral de concierto o convenio, pues es el inadecuado cálculo de dichas magnitudes⁵⁰ –y no el sistema en sí del Concierto y Convenio Económico– lo que determina que dichos regímenes proporcionen una financiación por habitante muy superior a la del sistema de financiación común. Junto a esto, y como ya se ha anticipado, la Comisión entiende que las Comunidades forales deberían contribuir a la nivelación interterritorial mediante una aportación al nuevo sistema.

En cuanto a *Canarias*, se propone la integración en la cesta de tributos cedidos de los recursos específicos que tiene dicha comunidad en atención a su régimen económico y fiscal⁵¹ calculando de acuerdo con el principio de proporcionalidad la parte que las instituciones canarias deben conservar para compensar los costes de la insularidad y la lejanía. Respecto a *Ceuta y Melilla*, recomienda mantener en lo esencial la situación actual, integrando las partidas de transferencias del actual sistema en el nuevo Fondo Complementario de Financiación (dada la singularidad de estas ciudades) y negociando su cuantía inicial con ambas de acuerdo con el principio de proporcionalidad (compensar las desventajas pero no más).

En los *aspectos institucionales*, el Informe realza la importancia del principio de coordinación en un marco tan descentralizado como el español y propone, a tal fin, mejoras en el funcionamiento del CPFF, especialmente en el sistema de votación para establecer reglas que fomenten un consenso suficiente, considerando la posibilidad de que para determinados asuntos se exijan mayorías cualificadas, voto ponderado por población o dobles mayorías. Se recomienda también revitalizar otros órganos de coordinación, como la Comisión General de las CCAA regulada en los artículos 55 a 56.bis.9º del Reglamento del Senado y la Conferencia de Presidentes.

Acerca del siempre conflictivo principio de *lealtad institucional* [art. 2.1.g) LOFCA], según el cual se debe valorar anualmente el impacto, positivo o negativo, que las actuaciones legislativas del Estado puedan suponer sobre los ingresos⁵² o gastos de las CCAA, se recomienda que con la aprobación del nuevo sistema se salden las cuentas de los anteriores modelos. Junto a esto, se propone reinterpretarlo como un principio orientador que exige, en la medida de lo

posible, delimitar con más claridad las competencias de cada administración y reducir su capacidad para imponer unilateralmente costes a las demás, estableciendo, allí donde sea posible, mecanismos conjuntos de decisión, especialmente en materias tan relevantes como la sanidad.

En cuanto a los recursos que no se integran en sentido estricto en el sistema de financiación, el Informe considera que el *Fondo de Compensación Interterritorial* requiere una profunda reforma (sobre todo, aumentar su dotación, que ha ido menguando progresivamente), si se quiere que contribuya realmente al reequilibrio territorial.

Por último, el capítulo 5 finaliza con unas consideraciones referidas a la *estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera*, aspectos de gran importancia a la vista del alto volumen de deuda acumulada por las CCAA a raíz de la crisis económica, lo que ha excluido a muchas del acceso a los mercados financieros. En síntesis, propone:

- i. Alcanzar, desde una perspectiva institucional, un pacto interno de estabilidad que facilite la fijación de objetivos de déficit justos y factibles, criticándose la tradicional fijación de objetivos iguales para todas las CCAA, cuando sus situaciones de partida y su desempeño fiscal no es el mismo.
- ii. Automatizar las medidas previstas en la ley de estabilidad presupuestaria para casos de incumplimiento, evitando que por motivos de oportunidad no se apliquen.
- iii. Retirar gradualmente los mecanismos adicionales de financiación⁵³. La mayoría de la Comisión postula que las CCAA hagan frente a la deuda generada por los mismos, sin excluir facilidades como una ampliación de plazo u otras similares. Por su parte, una minoría de los miembros reclama que se valore una posible quita, para facilitar la vuelta de las Administraciones autonómicas a los mercados financieros. Sí parece haber acuerdo en que en el nuevo modelo se mantenga un mecanismo de financiación extraordinaria solo para situaciones financieras muy graves, individualizables y debidamente motivadas, sometido a estrictas condiciones.

6. VOTOS PARTICULARES

Uno de los aspectos del Informe que más ha llamado la atención son los 9 votos particulares (muchos de ellos suscritos por varios miembros) que se han presentado al mismo y que a menudo reflejan la perspectiva de las Comunidades que los han designado.

Así, por ejemplo, las CCAA con más población y alto grado de concentración de la misma defenderán la primacía absoluta de este criterio para calcular las necesidades de financiación, mientras que a otras les pueden interesar más criterios como la superficie, la dispersión poblacional etc.

50 Vid. entre otros, DE LA FUENTE MORENO, A. “¿Está bien calculado el cupo?” *Moneda y crédito*, Nº 231, 2011, págs. 93-167; y MONASTERIO ESCUDERO, C. “Federalismo fiscal y sistema foral: ¿Un concierto desafiado?” *Hacienda pública española*, Nº 192, 2010, págs. 59-104.

51 Fundamentalmente, el Impuesto General Indirecto Canario, el Arbitrio a la Importación y Entrega de Mercancías, y los Impuestos sobre Combustibles Derivados del Petróleo y sobre las Labores del Tabaco.

52 Aunque el Informe solo se refiere al impacto sobre los gastos autonómicos, la lealtad institucional a que se refiere el art. 2.1.g) LOFCA alcanza también a la incidencia sobre los ingresos, como resultado, por ejemplo, de una modificación en la normativa de los tributos cedidos que realice el Estado.

53 Fondo de pago a proveedores, Fondo de liquidez autonómica y, actualmente, Fondo de Financiación a Comunidades Autónomas.

De igual forma, hay Comunidades más partidarias de una mayor autonomía tributaria (porque tienen alta capacidad fiscal) frente a las que postulan que se priorice la solidaridad interregional, etc.

7. CONCLUSIÓN

A pesar de las discrepancias que reflejan los votos, creemos que el Informe recoge un esfuerzo muy loable para diagnosticar los problemas del actual modelo y sentar las bases de su

reforma que, a pesar de las dificultades, se debería abordar cuanto antes. Los obstáculos para que llegue a buen puerto serán fundamentalmente políticos, pues desde el punto de vista técnico parece haber acuerdo sustancial en las líneas principales por las que debería discurrir: consolidar y avanzar en la autonomía tributaria, mejorando los incentivos para su uso, y simplificar los mecanismos de nivelación horizontal y vertical, para mejorar la transparencia y la equidad del sistema.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEAC

TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL SUPREMO	17
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector	17
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Comprobación de valores	18

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector

Auto de 13 de septiembre de 2017

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA (RCL 1998, 1741)), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y don Emilio se encuentra legitimado para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, las cuales fueron tomadas en consideración en la sentencia, y se justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque la sentencia discutida resulta contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA], afectando a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA] y fijando, ante una situación igual, una interpretación del artículo 7 LITPAJD que se aparta deliberadamente de la jurisprudencia existente por considerarla errónea [artículo 88.3.b) LJCA].

Segundo.

1. Esta Sección de admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha considerado que la cuestión planteada en este recurso de casación (si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al ITPAJD, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas) presenta interés casacional objetivo para

la formación de la jurisprudencia, al darse la circunstancia del artículo 88.2.a) LJCA (RCL 1998, 1741) que aquí también se invoca, puesto que varios tribunales superiores de justicia han decidido, en sentido contrario a la sentencia recurrida, que operaciones como las concernidas por este litigio no están sujetas a ese impuesto [vid., entre otros, autos de 8 de febrero de 2017 (RCA 206/2016; ES:TS:2017:716A), 1 de marzo de 2017 (RCA 28/2017; ES:TS:2017:1449A), 15 de marzo de 2017 (RRCA 285/2016, ES:TS:2017:2048A; 163/2016, ES:TS:2017:2045A, y 87/2017, S:TS:2017:2119A); 22 de marzo de 2017 (RRCA 334/2017, ES:TS:2017:2127A, y 51/2017, ES:TS:2017:2124A); 5 de abril de 2017 (RRCA 148/2017, ES:TS:2017:3173A y 404/2017, ES:TS:2017:2755A); 26 de abril de 2017 (RRCA 150/2017, ES:TS:2017:3651A y 201/2017, ES:TS:2017:3655A); 3 de mayo de 2017 (RRCA 805/2017, ES:TS:2017:4176A, y 659/2017, ES:TS:2017:4175A), 10 de mayo de 2017 (RCA 1010/2017, ES:TS:2017:4195A), de 24 de mayo de 2017 (RCA 838/2018, ES:TS:2017:4779A; y RCA 856/2017, ES:TS:2017:4779A), y de 31 de mayo de 2017 (RCA 761/2017, ES:TS :2017:5365A)].

2. No habiéndose producido aún un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre dicha cuestión, el presente recurso de casación también debe ser admitido a trámite.

Tercero.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA (RCL 1998, 1741), en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar si, en interpretación del artículo 7 LITPAJD, la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector

está o no sujeta al ITPAJD, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Cuarto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA (RCL 1998, 1741), este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Quinto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA (RCL 1998, 1741), y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

La Sección de Admisión acuerda:

1º Admitir el recurso de casación RCA/2366/2017, preparado por el procurador don Ramón Blanco Blanco, en representación de don Emilio, contra la sentencia dictada el 20 de febrero de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 281/2016.

2º La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Interpretando el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, **determinar si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.**

3º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

4º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

5º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Comprobación de valores

Auto de 13 de septiembre de 2017

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA (RCL 1998, 1741)), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se reputan infringidas y se justifica que dichas normas fueron alegadas en el proceso, o tomadas en consideración por la Sala de instancia, o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que su infracción ha sido relevante y

determinante del fallo de sentencia impugnada [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia recurrida sienta una doctrina sobre las normas en que se fundamenta el fallo que puede ser gravemente dañosa para el interés general [artículo 88.2.b) LJCA] y afecta a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], infiriéndose de las razones que ofrece para justificarlo por qué resulta conveniente de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [artículo 89.2, letra f) LJCA].

Segundo.

1. La Sala de instancia no acepta en la sentencia recurrida que el método de valoración empleado por la Administración tributaria autonómica para comprobar el valor declarado sea

ilegal o genere, per se, la indefensión de los sujetos pasivos, como pretendía el demandante en el proceso de instancia. Razona esa conclusión como sigue (FD Segundo, in fine): «la Administración aplica un método legalmente previsto, y explica al interesado, aunque de forma sucinta, la forma en que lo obtuvo, pues en el trámite de alegaciones indicó que la comprobación de valores se hacía por el valor comprobado por referencia a los valores catastrales a la fecha de devengo del impuesto, con aplicación de los coeficientes multiplicadores oficialmente publicados por la Consejería de Economía y Hacienda, según lo dispuesto en el art. 57.1 b) de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), General Tributaria».

2. Rechaza en el siguiente fundamento de derecho, el tercero, la existencia de un orden de prelación entre los distintos métodos de comprobación del valor contemplados en el artículo 57.1 LGT, con remisión a sentencias previas en tal sentido, destacando que «lo que importa es que se elija el método que mejor determine el "valor real", que es la base imponible del impuesto».

3. Atendidas las particulares circunstancias de caso [«en el conjunto residencial construido sobre la parcela de terreno 23.1, 23.2 del S.A.U "EL QUIÑÓN" de las Normas Subsidiarias del municipio de Seseña, la sociedad Altamira Santander Real Estate, S.A., en su condición de inmobiliaria del Banco Santander Central Hispano, S.A., se adjudica, entre otras, la finca objeto de transmisión. [...] tanto la vivienda como el resto de los inmuebles edificados sobre la parcela de terreno antedicha, fueron construidos con anterioridad a dicha adjudicación por el promotor conocido a través de la prensa nacional como "EL POCERO", y ante el impago de las hipotecas y créditos concedidos al promotor por parte del mismo, el Banco Santander, en su condición de acreedor hipotecario, tuvo necesidad de adjudicarse el referido inmueble a través de la aludida inmobiliaria, quien, a su vez, transmitió esta vivienda al recurrente.

Atendiendo a las condiciones del mercado, en el año 2012 se produjo por parte de dicha inmobiliaria una rebaja drástica de los precios de las viviendas, con la evidente necesidad y finalidad de venderlas, siendo la rebaja objeto de divulgación pública y publicidad en la propia urbanización, vendiéndose las viviendas de tres y cuatro dormitorios desde 65.000 euros. Y, a la vista de los precios notoriamente rebajados, el recurrente adquirió la vivienda en cuestión a un precio de 69.000 euros», entiende que «el precio efectivamente pagado por el demandante era el valor de mercado en la referida urbanización, cuyos precios fueron reduciéndose en un momento de grave crisis económica y ante la falta de compradores, hasta llegar a la cifra que consta en la escritura de compraventa.

Y no habiéndose explicado por la Administración autora del acto originario impugnado por qué no se aplica dicho valor, limitándose a aplicar el método utilizado, se impone la estimación del recurso».

4. La letrada de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha sostiene que la sentencia infringe los artículos 46 TRITPAJD (RCL 1993, 2849), referido a la comprobación de valores, 57.1 («Comprobación de valores») y 135 LGT («Tasación pericial contradictoria») y 158 RGGIT («Medios de comprobación de valores»), RGGIT (RCL 2007, 1658), por tres razones concatenadas: (i) aceptar como precio medio en el mercado del inmueble transmitido el fijado en una operación concreta de liquidación del stock de una inmobiliaria; (ii) hacerlo sobre la base de las meras alegaciones efectuadas por el demandante y de los hechos notorios concurrentes, y (iii) descartar el valor comprobado por la Administración tributaria, pese a que el sujeto pasivo no utilizó la tasación pericial contradictoria prevista en el artículo 135 LGT para evidenciar que el valor comprobado no era el valor real del inmueble.

Tercero.

1. El artículo 46 TRITPAJD (RCL 1993, 2849), en su apartado 1, permite realizar a la Administración tributaria, en todo caso, la comprobación del valor real de los bienes transmitidos, y en su apartado 2, se limita a establecer que «se llevara a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945)».

Este desactualizado reenvío ha de entenderse hecho ahora al artículo 57 LGT, precepto que, en su apartado 1 enumera los medios de comprobación de valores que puede utilizar la Administración tributaria, letras a) a h), además de cualquier otro que se determine en la ley propia de cada tributo [letra i)]; en su apartado 2, dispone que: «La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo»; en su apartado 3, preceptúa que «Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo» y, finalmente, en el apartado 4, prevé el procedimiento en el que deberá ser realizada la comprobación de valores por la Administración tributaria, «a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley».

2. El artículo 135 LGT prevé, por su parte, en el primer inciso de su apartado 1, que «los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea,

contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado».

3.1. Pues bien, dentro de los medios de comprobación de valores enumerados en el apartado 1 del artículo 57 LGT dos son los que deben ahora centrar nuestra atención, los de las letras b) y c):

«b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes.

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

c) Precios medios en el mercado».

3.2. El artículo 158 RGGIT (RCL 2007, 1658) preceptúa, en su apartado 1, que «[l]a aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar»; y, en su apartado 2, que «cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes».

3.3. En uno y otro caso, conforme a ese precepto reglamentario, en el ámbito de competencias del Estado, la aprobación corresponderá al Ministro de Hacienda mediante orden, por lo que, en el ámbito de competencias de una Comunidad Autónoma, la aprobación corresponderá al Consejero de Hacienda.

4. En la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha se adoptó la Orden de 26/12/2011 (LCLM 2011, 312), de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para el año 2012. [2011/18592] (DOCLM, de 30 de diciembre) [«OEHCV»].

El artículo 1 «OEHCV» establece:

«De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el valor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, a efectos de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se determinará aplicando los siguientes medios de comprobación en los términos dispuestos en la presente disposición en el orden que se indica:

- » Estimación por referencia a los valores que figuran en el Catastro Inmobiliario.
- » Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- » Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- » Precio, contraprestación pactada o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo.
- » Dictamen de peritos de la Administración.
- » Cualquier otro medio que se determine en la ley.

Y el artículo 2 «OEHCV» dispone:

«1. Se aprueban los coeficientes aplicables a los valores del Catastro Inmobiliario para los bienes inmuebles de naturaleza urbana, determinados según la metodología aprobada mediante Orden de 9-08-2007, de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria, a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Los coeficientes aprobados se recogen en el anexo 1 de esta orden.

2. El valor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se obtendrá multiplicando el valor catastral, vigente en el año en el que se produce el devengo de los impuestos citados, por el coeficiente asignado en el anexo 1 al municipio donde se ubican los inmuebles.

3. En el ámbito de aplicación de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el valor determinado según lo dispuesto en el apartado anterior podrá ser utilizado, entre otras, para las actuaciones siguientes:

- a. Como medio de comprobación de valor por la Administración tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria.
- b. Para determinar la base imponible por los interesados en las autoliquidaciones de los citados impuestos, con los efectos previstos en el artículo 134.1 de la citada Ley.
- c. En la información previa sobre el valor de los bienes que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión,

solicitada por los obligados tributarios de conformidad con lo establecido en el artículo 90 de la Ley General Tributaria.

4. La estimación por referencia a los valores que figuran en el Catastro Inmobiliario no será de aplicación en los siguientes casos: [...]».

5. La Sección Segunda de esta Sala ha examinado en las recientes sentencias de 6 de abril de 2017 (RJ 2017, 1514 y 1520) (casaciones 888/2016; ES:TS:2017:1358, y 1183/2016; ES:TS:2017:1361) comprobaciones de valores realizadas por Administración tributaria de la Comunidad Valenciana, utilizando el mismo método que en este litigio empleó la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

Aun descartando la disconformidad a Derecho de dicho método de valoración, advierte que lleva a una comprobación de valores objetiva, dado el carácter presuntivo tanto de la determinación del valor catastral como del coeficiente aplicable, y que la estimación que resulta sólo puede considerarse válida y admisible en tanto en cuanto su aplicación refleje el valor real (vid. FFDD Tercero y Cuarto de la primera sentencia, y FFDD Segundo y Tercero de la segunda).

6. De esa jurisprudencia se infiere que el sistema de comprobación del valor utilizado por la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha podrá ser conforme a Derecho, porque no sea fácil defender su completa y absoluta ineptitud para determinar el valor real y porque el artículo 46 TRITPAJD no lo excluya expresamente, pero el valor que su aplicación determina sólo podrá ser considerado válido o admisible en cuanto refleje el valor real, por lo que el presente caso de entrada plantea ya la siguiente cuestión:

Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.

7. Si la respuesta a esa primera cuestión fuera afirmativa, surge una segunda cuestión:

Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia.

8. Si la respuesta a esta segunda cuestión fuera que el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho, sin descartar la posibilidad de considerar probados por notoriedad los hechos que a su derecho convengan, todavía se plantearía una cuestión más, la tercera:

Determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local.

9. Las tres cuestiones enunciadas están claramente vinculadas con las tres razones principales que han sido esgrimidas por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para sustentar las infracciones de la sentencia recurrida que denuncia [vid. FJ 2º.4 de esta resolución], y las tres presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque son susceptibles de afectar a un gran número de situaciones, al trascender del caso concreto objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA (RCL 1998, 1741)], siendo conveniente un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que las esclarezca.

Cuarto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA (RCL 1998, 1741), en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto serán, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, las cuestiones precisadas en los puntos 6, 7 y 8 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son: el artículo 46 TRITPAJD, en relación con los artículos 57.1, letras b) y c), y 135.1 LGT (RCL 2003, 2945), y con el artículo 158, apartados 1 y 2, RGGIT (RCL 2007, 1658).

Quinto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA (RCL 1998, 1741), este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Sexto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA (RCL 1998, 1741), y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior, se relata a continuación lo acordado por la Sección de Admisión.

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/1670/2017, preparado por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha contra la sentencia dictada el 29 de diciembre de 2016 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso 515/2015.

2º) Las tres cuestiones concatenadas que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son:

Primera

Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.

Segunda

Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia.

Tercera

Determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en relación con los artículos 57.1, letras b) y c), y 135.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, y con el artículo 158, apartados 1 y 2, 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 (RCL 2007, 1658).

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEAC

TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL 24

Procedimiento tributario. Alcance del procedimiento de verificación de datos. Resolución de 20 de julio de 2017 24

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Beneficio fiscal condicionado al cumplimiento de determinados requisitos: Plazo de prescripción. Resolución de 14 de septiembre de 2017 . . . 32

Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Impugnación de las ponencias de valores. Resolución de 14 de septiembre de 2017. 37

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Procedimiento tributario. Alcance del procedimiento de verificación de datos. Resolución de 20 de julio de 2017

Cuando el objeto de la regularización son operaciones realizadas en el desarrollo de actividades económicas y la decisión que se adopte puede incidir en el régimen de tributación de la actividad empresarial, la utilización del procedimiento de verificación de datos constituye un incumplimiento claro, manifiesto y ostensible de la limitación legalmente establecida en la letra d) del Art. 131 LGT, determinante de nulidad de pleno derecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conocer el recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

Segundo. La cuestión que se plantea en el expediente es si resulta ajustado a derecho o no el acuerdo de liquidación provisional dictado por la Oficina Liquidadora de ..., Dirección General de Tributos, de la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Madrid, por el que se practica liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por un importe de 1.748.660,96 euros.

A la luz de las facultades de revisión reconocidas a este Tribunal por el artículo 237.1 de la LGT, procede, en primer lugar, examinar la cuestión relativa al procedimiento utilizado para dictar la liquidación provisional por parte de la Oficina Liquidadora de ..., para lo que resulta conveniente repasar los hitos y contenido de los actos dictados por la Administración tributaria.

Según consta en el expediente, el interesado presenta en fecha 7 de junio de 2006, autoliquidación, modelo 601, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados,

por la permuta de suelo por vuelo sujeta a IVA pero exenta, con renuncia a la exención, por importe de 450.000,00 euros, que resulta de aplicar el tipo impositivo del 1,5% sobre la base imponible (30.000.000,00 euros).

En fecha 9 de julio de 2007 la oficina liquidadora emite propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones, en la que se indica que *“examinada la autoliquidación presentada con el número arriba indicado, esta Administración Tributaria formula propuesta de liquidación que se fundamenta en las discrepancias que se motivan en el documento anexo”*. En el apartado *“Iniciación del procedimiento y plazo de resolución”* consta la siguiente:

“Mediante la notificación de esta propuesta de liquidación provisional se inicia el procedimiento de verificación de datos[1] (...)”.

Y el contenido de las discrepancias que motivan dicha propuesta son las siguientes:

“De la documentación presentada se desprende la realización de un hecho imponible recogido en el Art. 7.1.A) de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto legislativo 1/93 de 24 de septiembre), que establece que están sujetas a este Impuesto las transmisiones onerosas por actos Inter Vivos de toda clase de bienes y de derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, habiéndose autoliquidado al tipo impositivo del 1,5% como si se tratase de una operación con renuncia a la exención del IVA del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y no procediendo esta, se gira liquidación por el concepto de Transmisiones Patrimoniales sobre el valor declarado en la escritura de 30.000.000 euros al tipo del 7%”.

Posteriormente, en fecha 25 de septiembre de 2007, se dicta acuerdo de liquidación provisional, cuya motivación es la siguiente:

“De la documentación presentada se desprende la realización de un hecho imponible recogido en el Art. 7.1.A) de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto legislativo 1/93 de 24 de septiembre), que establece que están sujetas a este Impuesto las transmisiones onerosas por actos Inter Vivos de toda clase de bienes y de derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, habiéndose autoliquidado al tipo impositivo del 1,5% como si se tratase de una operación con renuncia a la exención del IVA del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y no procediendo esta, se gira liquidación por el concepto de Transmisiones Patrimoniales sobre el valor declarado en la escritura de 30.000.000 euros al tipo del 7%.

Con fecha 26 de julio de 2007 se presentó escrito de alegaciones en base a que “aún admitiendo, a los solos efectos dialécticos, que la propuesta de liquidación por el Impuesto de Transmisiones fuere ajustada a derecho, la formulada en el presente caso también sería incorrecta por lo siguiente: Establece el art. 45.1.B.12 que están exentos del impuesto de transmisiones la transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial ...”

Los requisitos para la aplicación de esta exención son los siguientes: (...)

Solicitado por esta Oficina Liquidadora a petición del sujeto pasivo en su escrito de alegaciones, informe al Ayuntamiento de ... en cuanto a la fecha de inicio del Plan Parcial de urbanización de la “Solavega-Valdelazanca”, este se ha recibido y se hace constar que “no existe en el Planteamiento ningún Plan Parcial ni figura de planeamiento alguno aprobado que responda al nombre de Solavega-Valdelazanca”.

En el presente supuesto, además de no darse los presupuestos antes señalados para gozar de la exención, examinado el expediente referenciado no se aprecia que en todo el proceso de adquisición de las fincas se hayan cumplido los requisitos exigidos a las Viviendas de Protección Oficial (...).”

Tercero. Así las cosas, el procedimiento de verificación de datos se encuentra regulado en los artículos 131 a 133 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), estableciéndose en el artículo 131 LGT, con carácter de *numerus clausus* los supuestos en los que puede iniciarse dicho procedimiento:

“La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.*
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo*

obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.”

Debe indicarse que en la exposición de motivos de la LGT se hace referencia a la regulación en dicha norma del “procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas”. [2]

Es por tanto voluntad del legislador la de establecer una regulación separada para el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada, reconociéndose así dos modalidades de actuación administrativa, con claros elementos diferenciadores entre uno y otro procedimiento. En este sentido, cumple recordar que este TEAC ha analizado ya los límites del procedimiento de verificación de datos, entre otras, en resolución de 19 de enero de 2012, R.G.1151/2011, de 20 de diciembre de 2012, R.G. 1945/2011 o la de fecha 21 de mayo de 2015, R.G. 1922/2012.

De este modo, el procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, solo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como afirma la mencionada exposición de motivos, contemplando la propia Ley General Tributaria otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, que podrían haberse iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1.e) de la Ley 58/2003.

Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas, a la vista de los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan el procedimiento, deben ser muy simples.

Por este Tribunal se considera que en el presente supuesto no concurren las causas previstas en los apartados a) y b) del artículo 131 LGT, por cuanto no se aprecia que la declaración del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos, ni se aprecia que los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o con los que obren en poder de la Administración actuante,

ya que en el acuerdo de liquidación en ningún momento se hace referencia a esa falta de coincidencia.

Tampoco puede incardinarse en la previsión contenida en el apartado c), esto es, cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma; y es claro que la naturaleza de las cuestiones controvertidas, es decir, la decisión sobre la sujeción o no al TPO de la transmisión inmobiliaria, en función de su sujeción o exención en el IVA, que a su vez se determina por la naturaleza de los terrenos objeto de transmisión, impide considerar que de la simple comprobación de la autoliquidación pudiera concluirse que fuera patente la irregularidad al haber tratado la operación como sujeta y exenta del IVA con renuncia a dicha exención.

Tampoco concurre la causa establecida en el apartado d) del artículo 131 de la LGT, por cuanto resulta evidente que la comprobación que se inicia se refiere o afecta directamente a la actividad económica del obligado tributario, puesto que la determinación de la sujeción, en su caso, de la compra-venta de terrenos, al IVA o al concepto TPO del ITP y AJD, es una cuestión que, por comprobación del cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.20º de la LIVA, incide en la determinación de la tributación del Impuesto sobre el Valor Añadido de la reclamante, refiriéndose, por tanto, a la actividad económica desarrollada por dicha reclamante, de manera que afecta de manera directa a la tributación de dicha actividad.

Como hemos señalado en los antecedentes de hecho, los motivos de la regularización fueron los siguientes:

En fecha 11 de mayo de 2006, la entidad PROMOCIONES X S.A. da en permuta y transmite en pleno dominio a la sociedad L S.A., las cuotas indivisas de finca y las fincas descritas en la propia escritura pública a cambio de lo que se pueda construir tal y como se ha descrito en el antecedente de hecho primero de la presente resolución, considerando las partes, según se indica en la escritura pública complementaria de fecha 6 de junio de 2006, que la operación está sujeta a IVA exenta, con renuncia a dicha exención.

El órgano gestor tenía en su poder el modelo de declaración 601 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Actos Jurídicos Documentados y la escritura de permuta y escritura complementaria de la anterior. En base a esta autoliquidación y escrituras, la Administración considera que no procede la renuncia a la exención del IVA.

Es claro que dicha comprobación excede de la simple aclaración o justificación de los datos obrantes en el modelo 601, de Actos Jurídicos Documentados, afectando, como venimos señalando, a la actividad económica realizada por el obligado tributario.

Como ya ha resuelto este Tribunal, el procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota

en el mero control de carácter formal de la declaración o de la autoliquidación presentadas y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, sólo una actividad de comprobación de muy escasa entidad, contemplando la propia LGT otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, y en particular veda de forma expresa su utilización para efectuar requerimientos relativos al desarrollo de actividades económicas.

Consecuentemente, en el presente caso no era viable, ni siquiera desde un principio, usar el procedimiento de verificación de datos, ya que la cuestión objeto de comprobación consistía en determinar si la renuncia a la exención del IVA era procedente o no, para lo cual procedía analizar la naturaleza de los terrenos objeto de adquisición, lo que requiere de una comprobación contemplada en la ley en los procedimientos de comprobación limitada o inspección, pero en ningún caso en un procedimiento de verificación de datos. Ello supone que la Administración conocía de antemano que debía examinar la aplicación no solo de una norma compleja, que en ningún caso resulta patente de la declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma (en este caso del modelo de autoliquidación presentado, ni tampoco de la escritura pública de permuta), sino que lo que pretendía determinar era si procedía o no la exención del Impuesto, lo cual afecta directamente a la tributación del obligado tributario en su actividad económica.

De este modo, no concurriendo ninguna de las causas establecidas en el artículo 131 LGT, no procede la iniciación del procedimiento de verificación de datos llevado a cabo por la Consejería de Hacienda, de la Comunidad Autónoma de Madrid, respecto de la reclamante, debiendo anularse la liquidación provisional al resultar improcedente el procedimiento de verificación de datos empleado.

Cuarto. Con carácter previo a la determinación de los efectos de la aplicación del procedimiento de verificación de datos en el presente supuesto, interesa señalar las diferencias entre el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada, que serían las que siguen:

Para el inicio del de verificación de datos se exige siempre la previa declaración o autoliquidación del obligado tributario, a diferencia de la comprobación limitada;

Las causas que dan origen al procedimiento de verificación de datos hacen referencia a circunstancias detectadas a través de una previa labor de la Administración tributaria por medios informáticos o similares, lo que se convierte así en presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de verificación de datos, lo que no ocurre con el de comprobación limitada;

El procedimiento de verificación de datos, a la vista de su regulación, se agota en el mero control de carácter formal

de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración (esto es, la actividad dirigida a verificar la exactitud de cuanto el obligado tributario ha declarado, atendiendo para ello a errores aritméticos, materiales o incluso jurídicos, pero en este último caso deben ser evidentes y claramente constatables por la simple contraposición de la autoliquidación o declaración y documentos que la acompañan presentadas por el obligado tributario, y, en su caso, considerando los datos en poder de la Administración), coincidiendo con lo que hemos expuesto en el párrafo anterior, permitiendo, por tanto, sólo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como se afirma en la citada Exposición de Motivos, contemplando la propia LGT otros procedimientos (comprobación de valores o comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, procedimientos éstos que la Administración podría haber iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1.e) de la LGT.

En el procedimiento de verificación de datos, debido a que las liquidaciones que les ponen fin carecen de efectos preclusivos (como se expone en el siguiente guión con el determinamiento que esta cuestión exige), la Administración queda dispensada de especificar en su resolución “las actuaciones concretas realizadas”, a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada (de conformidad con la letra b) del artículo 139.2 de la LGT), lo que afectará sin duda a las garantías de defensa de los obligados tributarios si se ha optado por la utilización de un procedimiento improcedente.

La propia Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria subraya esta diferencia, cuando dice *“El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por (...). En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector”*.

Y, lo que resulta esencial a juicio de este Tribunal Central, que los efectos de uno y otro procedimiento son radicalmente diferentes. Así, a diferencia de lo que está previsto en el procedimiento de comprobación limitada, en el procedimiento de verificación de datos la liquidación que se dicte carece de efecto preclusivo alguno, de conformidad con lo prevenido en el último apartado del artículo 133 LGT *“La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma”*.

Además la liquidación sin efecto preclusivo dictada que pone fin al procedimiento de verificación de datos, ha servido para interrumpir en favor de la Administración el plazo de prescripción de cuatro años de la acción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, interrupción ésta que afecta a todos los elementos de la obligación tributaria con alcance general, aún cuando la verificación se haya

referido a uno solo concreto de ellos. Debido a la combinación de las dos circunstancias anteriormente expuestas, la elección por parte de la Administración de iniciar un procedimiento de verificación de datos, y no de comprobación limitada, siendo este último el procedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Es esta la diferencia sustancial con el procedimiento de comprobación limitada, cuyas liquidaciones, aunque también provisionales, tienen efectos preclusivos en los términos del artículo 140 LGT. Y esta diferencia afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios.

En este sentido, entre otras, las resoluciones de este TEAC de fecha 21 de mayo de 2015 (R.G. 1922/2012) y de 17 de marzo de 2016 (R.G. 1819/2013).

Quinto. Una vez aceptado que, en el caso que nos ocupa, no era procedente la utilización por parte de la Administración Tributaria del procedimiento de verificación de datos, debe analizarse si el defecto o vicio formal producido ha supuesto incurrir en un vicio de nulidad de pleno derecho de lo actuado, a tenor de lo dispuesto en el artículo 217.1, letra e) de la LGT, o en mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marca el artículo 63.1 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Dispone el legislador en el artículo 217.1 e) de la LGT que: *“1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: (...)*

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”.

Análoga regulación la encontramos en el artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que condena a la nulidad a los actos administrativos:

“e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados”.

La alternativa a la tesis anterior es la mera anulabilidad, siguiendo la regla general que marca el artículo 63.1 de la citada Ley 30/1992, al indicar que *“Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder”*.

Esto es, frente a la calificación general de los vicios o defectos de forma como meras irregularidades no invalidantes,

el legislador ha previsto la anulabilidad del acto cuando constituyen vicios sustanciales que provocan indefensión al interesado o impiden al acto alcanzar su fin; y la nulidad del acto cuando se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Ante el diseño general que hacen la Ley 30/1992 y la LGT parece claro que debe sopesarse la gravedad del vicio producido para determinar si merece el máximo reproche de su expulsión radical del mundo jurídico, consecuencia que se reserva para los casos concretos que al efecto se enumeran, o si la respuesta más proporcional es la que resulta de la regla general que nos conduce a la anulabilidad. Así resulta de la interpretación que de los preceptos citados viene haciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se pueden extraer dos principios.

En primer lugar, la interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la aplicación de la regla especial, la nulidad de pleno derecho, afirmando que la nulidad es una *“medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, sólo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales”* (Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de Junio de 1981), de modo que la nulidad radical de los actos administrativos, *“tiene un ámbito muy circunscrito a los supuestos concretos enumerados en el mismo, cuya interpretación jurisprudencial presenta un marcado sentido restrictivo del entendimiento de sus términos, para atemperarlos a su finalidad de mantener el procedimiento administrativo dentro de un cauce adecuado a derecho, pero que no suponga un formalismo extremo repudiado por la propia Ley y por causa del cual se incurriera en frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa. Y así lo revelan las palabras empleadas por dicho precepto, indicativas de que sólo casos extremos, como órgano manifiestamente incompetente, actos de contenido imposible o delictivo, o dictados prescribiendo total y absolutamente de las normas de procedimiento legalmente establecidas, provocan la nulidad de pleno derecho”* (sentencia del TS de 8 de Julio de 1983).

Esta interpretación estricta es corroborada por la jurisprudencia, como puede observarse de las sentencias del Tribunal Supremo de 5 mayo 2008 (recurso de casación 9900/2003), de 2 de diciembre de 2009 (recurso de casación 1274/2004), 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), 7 de diciembre de 2012 (recurso de casación 1966/2011), o 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010).

En segundo lugar, pero como complemento del principio anterior, el Tribunal Supremo impone atender a las circunstancias concurrentes, para evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales o contrarios al orden público, así, la ya citada STS 15 de junio de 1981, ya que *“en la esfera administrativa ha de ser aplicada con mucha*

parsimonia y moderación la teoría jurídica de las nulidades, debiendo tenerse en cuenta, antes de llegar a una solución tan drástica y extrema, el conjunto de circunstancias concurrentes, como son las relativas a la importancia de los vicios existentes, del derecho a que afecte, de las derivaciones que motive y de la situación o posición de los interesados en el expediente[3]” (sentencias del TS de 30 de enero de 1984; de 7 de marzo de 1988 y de 18 de diciembre de 1991). En el mismo sentido, las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 1991, 31 de mayo de 2000 o la sentencia de 10 de diciembre de 2012 (recurso de casación 563/2010), que explica que *“resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido.”*

Por último, es de especial interés citar la sentencia, también del Alto Tribunal, de 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), ya que diferencia y agrupa los casos en los que más frecuentemente se plantea la aplicación del caso de nulidad radical a la que nos venimos refiriendo, explicitando que también para los supuestos de uso de un procedimiento distinto del establecido en la Ley son de aplicación las mismas pautas interpretativas:

“Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de “que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”.

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

1º) *Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de 1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras.*

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, “para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico”, debiendo ser la omisión “clara, manifiesta y ostensible” (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967, 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008[sic]), salvo que el mismo sea esencial.

2º) *Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.*

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.

3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001.”

Esto es, la jurisprudencia pone de manifiesto la concurrencia de tres requisitos para declarar la nulidad de un procedimiento por la causa que estamos examinando: A).- Que la omisión debe ser total y absoluta, al utilizar el precepto ambos adverbios. Con ello se está remarcando que debe ser manifiesto el vicio cometido, esto es, debemos estar ante una omisión manifiesta del procedimiento. Si bien, como se acaba de exponer, la propia jurisprudencia engloba tres supuestos distintos: no haber seguido procedimiento alguno (equiparable a la vía de hecho), haber seguido uno distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador, y prescindir de los trámites esenciales de forma que hagan indetectable el procedimiento legalmente establecido (entendiendo por tales aquellos que delimitan el conjunto de derechos y obligaciones de los interesados o de los posibles afectados). B).- La relevancia de la omisión procedimental, o ponderación a la que antes se ha aludido. C).- El menoscabo o lesión de las garantías del interesado que fundamentalmente lesionan su derecho a la defensa, esto es, produce indefensión.

Todo ello nos lleva a analizar si en el presente caso el procedimiento de verificación de datos seguido por la Administración era evidentemente improcedente, de forma que pueda concluirse que la actuación administrativa incurre con ello en un evidente carácter ilícito o si, en cambio, la consideración de inadecuación del procedimiento de verificación de datos deriva de una mera divergencia de interpretación con la que efectúa el acto impugnado, dentro también de unos parámetros de razonabilidad.

Para poder invocarse la causa de nulidad es necesario que la infracción cometida por el acto administrativo que se impugne deba ser “clara, manifiesta y ostensible”, entendiéndose por tales aquellos casos a los que se ha aludido anteriormente (ausencia total del procedimiento, seguir con un procedimiento distinto, o prescindir de los trámites esenciales). Hay que entender que del hecho de prescindir totalmente del procedimiento legalmente establecido no cabe deducir cualquier tipo de procedimiento, sino del concreto procedimiento establecido para el género de actuación administrativa que se trate, poniendo así también la infracción en relación con los fines administrativos que exige el procedimiento adecuado, de manera que el grado de desviación con este fin, que viene recogido en la propia norma reguladora del procedimiento, debe servirnos también de parámetro cuando se decide la naturaleza del vicio cometido. Como se ha expuesto anteriormente, analizando las circunstancias que concurren en el

presente caso, no era viable ni siquiera desde el principio iniciar un procedimiento de verificación de datos, ya que la cuestión objeto de comprobación requería analizar si procedía o no la renuncia a la exención del IVA, para lo cual era necesario analizar la naturaleza de los terrenos objeto de transmisión, lo que precisa de una comprobación que en ningún caso puede llevarse a cabo en el marco de un procedimiento de verificación de datos, sino en el procedimiento de comprobación limitada o inspección; en tanto en cuanto la Administración conocía ab initio que, a través del procedimiento que se iniciaba, se estaba afectando al régimen fiscal o tributario de la actividad económica llevada a cabo por el obligado tributario.

La adquisición de terrenos urbanizados o en curso de urbanización para su posterior venta otorga al adquirente la condición de empresario o profesional, en tanto en cuanto constituye una actividad empresarial económica, enmarcada dentro del amplio ámbito objetivo del IVA (artículo 5 de la Ley de IVA al delimitar el concepto de empresario o profesional a efectos de este impuesto, en relación con el artículo 4 de la misma norma en el que se fija el ámbito objetivo del impuesto). Para el supuesto de que el adquirente ya viniera realizando una actividad económica, la concreción del régimen tributario al que se sujeta la transmisión de los terrenos afecta también de manera directa al régimen tributario de la actividad económica que realiza el empresario o profesional adquirente, sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido. Por ello, cualquiera que fuese la condición del adquirente, la Administración está requiriendo aclaración o justificación de datos de la autoliquidación presentada por el obligado tributario que se refieren al desarrollo de su actividad económica (bien porque la concreción de la tributación de la operación viene a determinar la condición de empresario que pasa a ostentar el adquirente, bien porque afecta al régimen tributario de la actividad económica que realiza el adquirente), lo que está vedado, como hemos señalado anteriormente, al órgano administrativo para iniciar el procedimiento de verificación de datos. En este sentido, el supuesto es claro y patente para concluir que cuando se presenta ante la administración una autoliquidación o declaración-liquidación por una operación como la que se está examinando, el órgano gestor sabe desde que realiza una mera lectura del documento que estamos ante una operación cuya tributación afecta de manera directa al régimen fiscal de la actividad económica del sujeto adquirente.

Indudablemente ello incide en la tributación del desarrollo de la actividad económica, no sólo de la operación concreta examinada (tributación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas o IVA), sino que puede también afectar al período de liquidación del IVA en que se haya realizado la operación y aún en los siguientes (posibilidad o no de renunciar a las exenciones inmobiliarias por operaciones posteriores, prorratea, etc). Y este conocimiento es previo incluso

al inicio del procedimiento, pues una mera lectura de los datos contenidos en la declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario y la documentación anexa, lleva a considerar que la determinación de la tributación de la operación incide sobre la tributación de la actividad económica realizada por el obligado tributario.

El artículo 131 de la LGT veta de manera contundente cualquier actuación de la Administración tributaria a través de este procedimiento de verificación de datos que afecte a la actividad económica del obligado tributario, al tener previsto el legislador otros procedimientos que resultan más adecuados para esta finalidad, dados los efectos que el acto administrativo que concluya el procedimiento puede tener sobre la actividad económica. Y es que hay que tener en cuenta que el precepto anterior tiene como nexo de unión de todas las causas previstas en él la existencia de meros defectos formales, errores aritméticos y análogos que se pongan de manifiesto en esa labor previa de la Administración tributaria de verificación de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario y su contraste con los datos que estén en posesión de la Administración (existe una correlación entre la causa que estamos examinando y la finalidad que preside este precepto regulador del procedimiento de verificación de datos), lo que permitirá a ésta corregir también esos errores formales, aritméticos o análogos que aparezcan en declaraciones o autoliquidaciones que se refieran a la actividad económica. Pero en ningún caso puede la Administración tributaria, a través de este procedimiento, requerir aclaraciones o justificaciones de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas, ni desde su inicio, ni cuando surgen posteriormente, pues la norma legal prevé la posibilidad de transformar el procedimiento de verificación de datos en el adecuado dentro del que pueden efectuarse, con las garantías necesarias que prevé la norma, las actuaciones inquisitorias que la Administración tributaria estime pertinentes.

Reiteramos que el defecto o vicio resulta más agravado cuando la propia Administración conoce de antemano la afectación al desarrollo de la tributación de la actividad económica, afectando así también, no sólo al principio de seguridad jurídica que preside la necesidad de adecuarse al procedimiento legalmente establecido, sino al de interdicción de la no arbitrariedad y confianza legítima que deben presidir, junto con aquel, la actuación de la Administración, conociendo además, no sólo la necesidad de adecuarse al procedimiento legalmente establecido sino los efectos que uno y otro procedimiento pueden tener, que vienen puestos de manifiesto en la LGT y, por ello el legislador, de manera expresamente, ha querido que en estos casos en que la actuación de la Administración puede incidir en el régimen fiscal o tributario de la actividad económica de un obligado tributario (que exceden de la mera corrección de errores materiales o de hecho o de carácter similar, entre los que no se encuentra el supuesto

que ahora examinamos), se canalice a través de los procedimientos de comprobación abreviada o de inspección, dando así garantía al obligado tributario en el cumplimiento de los principios a los que se ha aludido.

Como hemos señalado con anterioridad, la línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada en materia de comprobación es clara, en el primero sólo cabe una de escasa entidad, que en el presente caso se excedía desde el inicio del procedimiento.

La intensidad o profundidad de la comprobación que debe abordarse resulta patente desde el inicio del procedimiento, teniendo de ello conocimiento el órgano administrativo en cuanto a la incidencia que estas actuaciones tienen tanto en la tributación de la operación, como en la actividad económica del obligado tributario. Esto es, el análisis correspondiente a la tributación de la operación de referencia por no cumplirse los requisitos a que se condicionaba, exige una actuación a realizar por los órganos de comprobación o de inspección de la Administración tributaria, empleando desde su inicio procedimientos a su alcance que les permitan un margen de actuación comprobadora así como de interpretación de la normativa al caso concreto mayor que el que, ciertamente, contempla el procedimiento de verificación de datos.

En definitiva, existe un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos; la iniciación del procedimiento no ha sido la adecuada, abordando materias reservadas por ley de manera clara y terminante a otros procedimientos; procedimientos entre los que existen diferencias sustanciales, razonadas en el Fundamento de Derecho Tercero, que afectan a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a sus posibilidades de defensa; de forma tal, que el grado de desviación con el fin administrativo que preside el procedimiento de verificación de datos es de tal gravedad que, por todo ello el vicio cometido encaja en el apartado e) del artículo 217 de la LGT, debiendo enmarcarse en la categoría de nulidad de pleno derecho.

Finalmente, este Tribunal Central no ignora, evidentemente, la polémica suscitada en su momento en relación con la utilización improcedente en el procedimiento de inspección de las antiguas actas previas, de las que derivaban liquidaciones provisionales, cuando luego su uso era apreciado como improcedente por resolución administrativa o sentencia judicial, porque deberían haberse incoado actas definitivas. En tales supuestos, la solución del Tribunal Supremo no fue apreciar la nulidad radical de las actas formalizadas con el carácter de previas, sino dotarlas de los efectos preclusivos de las actas definitivas. Así las cosas, cabría preguntarse si, en estos supuestos en que resulta, de forma evidente y palmaria, improcedente la utilización por la Administración del procedimiento de verificación de datos, si la solución es dotar a las liquidaciones dictadas en la improcedente verificación

de carácter preclusivo. A juicio de este Tribunal Central, la extrapolación a los casos ahora suscitados de aquella solución no resulta posible en el marco de la Ley 58/2003 General Tributaria, la cual precisamente proclamaba ya en su Exposición de Motivos:

“La regulación en el capítulo III de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria es una de las principales novedades de la ley, dado el escaso número de preceptos que sobre esta materia contenía la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Una regulación sistemática y suficiente de la gestión tributaria constituía una tradicional demanda que el legislador debía atender de forma imperiosa principalmente por dos motivos: porque, a pesar de las últimas modificaciones de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la regulación que establecía esta ley continuaba tomando como referencia el sistema clásico de declaración y posterior liquidación administrativa, aún habiéndose generalizado en la práctica el régimen de autoliquidaciones; y porque el objetivo de seguridad jurídica que persigue esta ley exige dotar de un adecuado respaldo normativo a las actuaciones de comprobación que se realizan en el marco de la gestión tributaria.

No obstante, la regulación de los procedimientos de gestión tributaria se aborda de una forma flexible, al objeto de permitir que la gestión pueda evolucionar hacia nuevos sistemas sin que la Ley General Tributaria lo impida o quede rápidamente obsoleta. Así, se regulan de forma abierta las formas de iniciación de la gestión tributaria, y se procede por vez primera en el ordenamiento tributario a la definición de conceptos como el de autoliquidación o el de comunicación de datos, así como el de declaración o autoliquidación complementaria y sustitutiva. Del mismo modo, se regulan únicamente los procedimientos de gestión tributaria más comunes, al tiempo que se permite el desarrollo reglamentario de otros procedimientos de menor entidad para los que se acuña un elemental sistema de fuentes.

Como procedimientos de gestión más comunes se regulan en la propia ley los siguientes: el procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, dentro del cual se incluyen las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones y las derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos; el procedimiento iniciado mediante declaración, en la que se ponga de manifiesto la realización del hecho imponible al objeto de que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante liquidación provisional; el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas; el procedimiento de comprobación de valores, donde se regula esencialmente la tasación pericial contradictoria; y el

procedimiento de comprobación limitada, que constituye una de las principales novedades de la ley, habida cuenta de la escasa regulación que contemplaba el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y que supone un importante instrumento para reforzar el control tributario.

El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector”.

Si la solución, ante la improcedente utilización por la Administración del procedimiento de verificación, en los casos de improcedencia palmaria, por manifiesta y evidente, es la mera atribución de carácter preclusivo a sus liquidaciones, dejamos privados de sentido los esfuerzos del legislador, en aras del principio de la seguridad jurídica, como él mismo subraya, de establecer procedimientos diferentes, para su utilización por la Administración en casos distintos, dejando en particular totalmente vacío de contenido el listado de supuestos, que además con carácter tasado, se enumeran en el artículo 131 y que son los únicos que permiten el recurso por la Administración a la verificación de datos, dejando consagrada la vía atractiva de la utilización en todo caso de este procedimiento, pues salvo que el obligado tributario interponga recursos o reclamaciones, siempre permitiría dictar liquidaciones sin efectos preclusivos y sin sufrir la exigencia de documentar y dejar especial constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas.

En sentido análogo al que ahora señalamos, declarando la nulidad de las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria se ha pronunciado ya el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena), entre otras en sentencias de 27 de enero de 2016, recurso 877/2013, y de 17 de noviembre de 2016 (Sección Cuarta), recurso 32/2016; así como otros Tribunales Superiores de Justicia, como el de Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sede Valladolid, Sección 003) en sentencia de 26 de junio de 2015, recurso 1369/2012 (si bien en relación con otro tributo, como es el IRPF); y el de la Comunidad Valenciana en sentencias de 24 de febrero de 2016, recurso 499/2014 y de 14 de abril de 2016, recurso 201/2015.

Por todo lo expuesto:
Este TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el presente recurso de alzada, ACUERDA: estimarlo, declarando la nulidad del acuerdo impugnado.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Beneficio fiscal condicionado al cumplimiento de determinados requisitos: Plazo de prescripción. Resolución de 14 de septiembre de 2017

Si un obligado tributario aplica en su declaración/autoliquidación un beneficio fiscal cuyo efectivo disfrute queda condicionado al cumplimiento posterior de determinados requisitos, si se produce el incumplimiento efectivo de un requisito a futuro, generando la inaplicabilidad sobrevenida del beneficio fiscal, surge la obligación por parte del obligado tributario que aplicó ese beneficio fiscal de regularizar su situación tributaria. El sujeto pasivo tendrá en todo caso la obligación de presentar, en su plazo reglamentario, la preceptiva declaración o autoliquidación complementaria. Asimismo, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por ese beneficio fiscal ya no aplicable, comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el anterior plazo reglamentario.

En aquellos casos en que no estuviere previsto específicamente un plazo para regularizar la situación tributaria tras el incumplimiento de un requisito al que estaba condicionado el beneficio fiscal que en su momento se aplicó un obligado tributario, regirá el plazo de prescripción de cuatro años, tanto para la regularización voluntaria por parte del obligado tributario como para la comprobación de su situación tributaria por la Administración, a contar desde que se produzca el incumplimiento del requisito.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

Segundo. La cuestión controvertida en el presente recurso consiste en determinar cuál es el día inicial o *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en aquellos casos en los que un obligado tributario aplica en su declaración/autoliquidación un beneficio fiscal cuyo efectivo disfrute queda condicionado al cumplimiento posterior de determinados requisitos, si se produce el incumplimiento efectivo de un requisito a futuro.

En el caso concreto que da lugar al criterio debatido se trata del tipo de gravamen reducido del 3,5% aplicable en la modalidad de TPO del ITPAJD en la transmisión de inmuebles cuyo valor real no supere 130.000 euros cuando se destinan a vivienda habitual del adquirente, establecido en el artículo 11.1.b) y 2 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre).

Tercero. El artículo 11 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, en su redacción vigente al tiempo de los hechos acaecidos en el presente expediente (20 de marzo de 2009), disponía:

Artículo 11. Tipo de gravamen reducido para promover una política social de vivienda

“1. En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se aplicará el tipo de gravamen reducido del 3,5% en las siguientes operaciones:

a) Transmisión de viviendas protegidas de conformidad con la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía, cuando se destinen a vivienda habitual del adquirente.

b) Transmisión de inmuebles cuyo valor real no supere 130.000 euros, cuando se destinen a vivienda habitual del adquirente y éste sea menor de 35 años o tenga la consideración de persona con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

En los supuestos de adquisición de viviendas por matrimonios o personas contempladas en el artículo 8.1.a) de esta Ley, el requisito de la edad o, en su caso, de la discapacidad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o uno de los miembros de la pareja de hecho inscrita en el Registro previsto en el artículo 6 de la Ley 5/2002, de 16 de diciembre, de Parejas de Hecho.

2. A los efectos previstos en este artículo, se entenderá por vivienda habitual la que cumpla los requisitos contenidos en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”.

La remisión que hace dicho precepto, en su apartado segundo, a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a los efectos de lo que debe entenderse por vivienda habitual, hay que entenderla realizada en el caso aquí examinado a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, y al Reglamento que la desarrolla, el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Dispone, en este sentido, el artículo 54 del Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, lo que sigue:

Artículo 54. Concepto de vivienda habitual

“1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

3. (...)

4. (...)

Por su parte, el artículo 40.bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de tributos cedidos de Andalucía, añadido por el artículo 1.16 del Decreto-ley núm. 4/2010, de 6 de julio, y en vigor desde el 10 julio 2010, dispone:

Artículo 40 bis. Obligación de autoliquidar

“1. El incumplimiento de los requisitos exigidos en la regulación de los beneficios fiscales aprobados por la Comunidad Autónoma determinará la obligación de regularizar la situación tributaria mediante la presentación de una declaración donde se exprese tal circunstancia, dentro del plazo de un mes desde que se produzca el hecho determinante del incumplimiento.

2. A dicha declaración se acompañará el ingreso mediante autoliquidación complementaria de la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la aplicación del beneficio fiscal, más los intereses de demora correspondientes.

3. La obligación de declarar se extenderá a cualquier beneficio fiscal cuya efectividad dependa de condiciones futuras.

4. En particular, cuando se hayan aplicado beneficios fiscales de la Comunidad Autónoma en la adquisición de la vivienda habitual, el incumplimiento de los requisitos regulados en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativos a que se habite de forma efectiva y permanente y por plazo continuado, determinará la obligación de presentar la declaración y autoliquidación en la forma establecida en el apartado anterior.

5. A los efectos del presente artículo se considerará beneficio fiscal aquel que establezca exenciones, reducciones a la base imponible, deducciones en cuota y cualquier otro incentivo fiscal”.

En el caso aquí analizado el obligado tributario adquirió la vivienda el 20 de marzo de 2009, por lo que tenía que habitarla efectivamente antes del plazo de 12 meses, esto es, no más allá del 20 de marzo de 2010, para que dicha vivienda constituyera su residencia habitual y la adquisición pudiera beneficiarse del tipo de gravamen reducido del 3,5% en la modalidad TPO del ITPAJD.

La obligada tributaria alegaba en su reclamación ante el TEAR que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

La resolución del TEAR aquí recurrida atiende a la petición de la reclamante y declara la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, anulando la liquidación impugnada. El TEAR argumenta que al no estar vigente el artículo 40 bis del Decreto 1/2009, arriba reproducido, ni cuando se adquirió la vivienda ni cuando se incumplió en su caso el plazo de un año para la ocupación efectiva, y al no existir tampoco norma similar que obligase a presentar una autoliquidación complementaria como consecuencia del posible incumplimiento, el único plazo de autoliquidación que debe considerarse a efectos del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación es el que finalizó el 24 de abril de 2009 como consecuencia de la adquisición realizada el 20 de marzo de ese mismo año y que viene establecido en el artículo 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Concluye el TEAR que cuando se notificó el inicio del procedimiento de comprobación el 13 de septiembre de 2013, ya había prescrito el derecho a liquidar, cosa que sucedió el 24 de abril de 2013.

Ciertamente, tal como señala el TEAR en la resolución recurrida, el artículo 40 bis del Decreto Legislativo 1/2009 no estaba vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente expediente, esto es, ni cuando el obligado tributario adquirió la vivienda (20 de marzo de 2009) ni cuando incumplió el requisito de la ocupación efectiva en el plazo de 12 meses (20 de marzo de 2010), pues entró en vigor el 10 de julio de 2010.

Desde la entrada en vigor del artículo 40.bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, resulta claro, porque así lo dice expresamente el precepto, que el plazo para

presentar la autoliquidación complementaria es el de un mes desde que se produzca el hecho determinante del incumplimiento. Sin embargo, como se expuso más arriba, este precepto no resulta de aplicación por razones temporales al supuesto de hecho aquí examinado, por lo que se plantea la duda de cuál sería el plazo para presentar la autoliquidación complementaria en el caso que aquí nos ocupa.

La Directora recurrente sostiene, no obstante, que la obligación de hacer una autoliquidación complementaria cuando se termina incumpliendo un requisito a futuro ya existía antes de que entrara en vigor el artículo 40 bis del Decreto Legislativo 1/2009, pues se podía deducir del propio artículo 122.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que, aunque referido a impuestos de devengo periódico, se puede aplicar analógicamente a los de devengo instantáneo como son el ISD y el ITPAJD.

Dispone en este sentido el artículo 122 de la LGT:

Artículo 122. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas

“1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

3. (.....)”.

Del precepto parcialmente transcrito se colige lo siguiente:

a. La autoliquidación complementaria se configura en nuestro ordenamiento como un instrumento en manos del obligado tributario para completar o modificar su autoliquidación original en aquellos casos en los que de ella resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.

b. El segundo párrafo del apartado 2 de este precepto contempla una salvedad respecto a la presentación de autoliquidaciones complementarias cuando de ellas pudiera derivarse un mayor ingreso o una menor devolución de la consignada en la primera autoliquidación. Esta salvedad afecta precisamente a aquellos supuestos en los que con posterioridad a la aplicación de un beneficio fiscal se pierda el derecho a su disfrute por incumplimiento de los requisitos para su aplicación.

En estos casos la Ley General Tributaria establece una regla general más beneficiosa para los contribuyentes puesto que impide la aplicación del régimen de recargos por extemporaneidad y solo contempla el devengo de intereses de demora: así, y salvo que la normativa específica de cada tributo determine otra cosa, como regla general en estos casos el obligado tributario no presentará declaración/autoliquidación complementaria relativa al período en que el beneficio fiscal se aplicó, sino que deberá regularizarse en la autoliquidación correspondiente al período del incumplimiento, incluyendo la cuota o deuda correspondiente y los correspondientes intereses de demora. La aplicación, en su caso, de esta regla implica que el plazo de prescripción para comprobar ha de contarse desde el período impositivo en el que debieron incluirse las cantidades regularizadas como consecuencia de la pérdida del beneficio fiscal.

La autoliquidación complementaria constituye, pues, el modo ordinario previsto en nuestro ordenamiento para que el obligado tributario regularice su situación tributaria tras constatar que con su autoliquidación primera ingresó un importe inferior del debido u obtuvo una devolución superior a la que le correspondía. Esta obligación de regularizar por el incumplimiento posterior de los requisitos a que está condicionado un beneficio fiscal que voluntariamente aplicó el contribuyente, es inherente, está inmersa en la propia obligación de declarar, y como tal también está sometida a un plazo de prescripción, pues si el obligado no regulariza voluntariamente la Administración podrá ejercer, también dentro del plazo de prescripción, su derecho a comprobar y en su caso a liquidar.

Y tratándose de un impuesto de devengo instantáneo como es el ITPAJD la regularización por incumplirse algún requisito a futuro de un beneficio fiscal siempre habría de hacerse mediante una autoliquidación complementaria, en la medida en que no existe período impositivo y, por tanto, nunca podrá realizarse mediante una autoliquidación que no sea complementaria de otra anterior. Por tal razón, el contribuyente del ITPAJD que incumple un requisito para gozar del beneficio fiscal que se aplicó anteriormente debe regularizar su situación presentando una declaración/autoliquidación complementaria ya que nunca le resultará aplicable el párrafo segundo del apartado segundo del artículo 122 de la LGT.

Consecuentemente, no cabe sino concluir que desde el momento en que se produce el incumplimiento del requisito a futuro al que se condicionaba el beneficio fiscal, debió el obligado tributario regularizar su situación tributaria mediante el mecanismo ordinario previsto en el ordenamiento tributario, esto es, mediante la presentación de la correspondiente declaración/autoliquidación complementaria.

Resta analizar cuál es el día inicial de cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar el requisito a futuro que se ha incumplido determinando la improcedencia sobrevenida del beneficio fiscal inicialmente aplicado.

En cuanto a la determinación del momento inicial de la prescripción es tradicional la doctrina de la *actio nata*, según la cual para que la prescripción sea posible es preciso que la acción haya nacido, pues, como decía SAVIGNY «no cabe perder por abandono una acción mientras no sea ejercitable». Este es el criterio seguido por el Código Civil al establecer en el artículo 1.969 que la prescripción con carácter general se contará desde el día en que la acción pudo ejercitarse. Y este es el planteamiento que subyace igualmente para el ámbito tributario en el artículo 67 de la LGT.

En definitiva, por tanto, el *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción no puede ser otro que aquél en que surge el derecho de la Administración a comprobar, y esto ocurre precisamente a partir del momento en el que se produce el incumplimiento posterior del requisito.

A la vista de todas las consideraciones anteriores, en aquellos casos en que no estuviese previsto específicamente un plazo para regularizar la situación tributaria tras el incumplimiento de un requisito al que estaba condicionado el beneficio fiscal que en su momento se aplicó un obligado tributario, regirá el plazo de prescripción de cuatro años, tanto para la regularización voluntaria por parte del obligado tributario como para la comprobación de su situación tributaria por la Administración, a contar desde que se produzca el incumplimiento del requisito. Por su parte, en aquellos casos en los que esté previsto específicamente un plazo para presentar la declaración/autoliquidación por la que se debe regularizar la situación tributaria, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por ese beneficio fiscal ya no aplicable, comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el anterior plazo reglamentario.

En el concreto caso que da lugar al criterio aquí debatido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo y para antes de la vigencia del artículo 40.bis del Decreto Legislativo 1/2009, había concluido que el contribuyente que incumplía un requisito a futuro que condicionaba la concesión de un incentivo fiscal debía regularizar su situación tributaria mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria en el plazo de 30 días hábiles a contar desde la fecha del incumplimiento.

Así las cosas, en el supuesto aquí contemplado, adquirida la vivienda el 20 de marzo de 2009, el obligado tributario disponía de un año para ocuparla efectivamente, esto es, hasta el 20 de marzo de 2010. La Administración sólo podía iniciar la comprobación del cumplimiento de este requisito de ocupación efectiva a partir de los 30 días hábiles siguientes al 20 de marzo de 2010.

Hasta ese momento la Administración no podía actuar por imperativo legal. Luego, en aplicación de la teoría de la *actio nata*, el plazo de prescripción para la comprobación del requisito de la ocupación efectiva de la vivienda se inició 30 días hábiles después del 20 de marzo de 2010, por lo que cuando se notificó la liquidación administrativa, el 8 de noviembre de 2013, no había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. En este sentido, como antes decíamos, se ha manifestado el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de junio de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 81/2006) relativa a un supuesto de compra de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial en el que la exención del ITPAJD se concede provisionalmente debiendo aportarse en el plazo de tres años la cédula de calificación de las viviendas, y cuyo criterio es extensible a la situación aquí examinada toda vez que, en definitiva, se trata en ambos casos de la concesión de un beneficio fiscal condicionado al cumplimiento de un requisito futuro. Dice el Tribunal Supremo en esta sentencia[1]:

Cuarto. (.....) *En efecto, en las recientes sentencias de 8 de febrero de 2005 (rec. cas. 6274/1997) y de 7 de marzo de 2006 (rec. cas. para unificación de doctrina núm. 2762/2001) tuvimos ocasión de señalar que el "dies a quo" del plazo de prescripción de los cinco años, tratándose del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a la compra de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial no es el de formalización de la escritura y devengo del impuesto, sino el siguiente al transcurso de los tres años legalmente establecidos para la aportación de la cédula de calificación de las viviendas sin verificarlo.*

En definitiva, la prescripción comienza, -en términos de la indicada sentencia- cuando caduca la exención por el transcurso del plazo de 3 años concedidos para la presentación de la Cédula y durante el que está impedida la Administración para actuar por imperativo legal. Se aceptaba la argumentación del Abogado del Estado, según la cual "la prescripción comienza desde la fecha en que finaliza el plazo de pago voluntario (ex artículo 65.b de la LGT), y, por tanto, para aquel contribuyente que ha obtenido una exención provisional que caduca y que queda sin efecto en una determinada fecha, el plazo de pago voluntario no termina el día en que se efectuó la transmisión inicialmente exenta, sino en la fecha de tres años posterior en que se incumplió el requisito de la exen-

ción, más el plazo reglamentario de pago [...] La prescripción implica, siempre, una dejación, inactividad o paralización voluntaria del interesado, situaciones que no pueden ser apreciadas cuando [...] la Administración acreedora no goza aún (durante los 3 años comentados) de un derecho exigible. En definitiva, como durante el plazo de los 3 años en que la exención operaba provisionalmente la Administración no podía por imperativo legal ejercitar su derecho liquidatorio, tal plazo no puede conceptuarse como un tiempo computable como de paralización a efectos de la sanción prescriptiva" (sic).

De la citada sentencia se hace eco el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 26 de marzo de 2014 (Rec. nº 1826/2010), a cuyo tenor:

CUARTO

Ha de decirse sin ambages que la tesis sostenida en la demanda ha de ser acogida pues el dies a quo para el cómputo del plazo prescriptivo no puede ser otro que aquél en que surge el derecho de la Administración a liquidar, esto es, una vez que transcurre el periodo establecido para acreditar que se ha obtenido la calificación provisional o definitiva como vivienda protegida. Ha de seguirse, en estos caso, el principio de la denominada actio nata contenido en el artículo 1969 del Código Civil, lo que significa que, a falta de norma especial, el plazo de prescripción no comienza a correr hasta que la acción haya nacido, lo que ocurre cuando pueda ejercitarse y no antes [ver sentencia del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2002 (recurso de casación 2413/1997)].

Nada mejor que recurrir a los criterios sustentados por el Tribunal Supremo, rememorados en la sentencia de 28 de junio de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 81/2006). En ella recuerda que en las de 8 de febrero de 2005 (recurso de casación 6274/1997) y de 7 de marzo de 2006 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 2762/2001) declaró que el "dies a quo" del plazo de prescripción (...), tratándose del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a la compra de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial no es el de formalización de la escritura y devengo del impuesto, sino el siguiente al transcurso de los tres años legalmente establecidos para la aportación de la cédula de calificación de las viviendas sin verificarlo.

De acuerdo con esa doctrina, trasunto del principio de la actio nata, la prescripción comienza cuando caduca la exención provisional por el transcurso de los plazos concedidos para la presentación de la Cédula de calificación sin acreditar el requisito de la exención y durante el cual la Administración no puede practicar la liquidación.

No cambian las cosas porque en la redacción operada por la Ley 4/2008, de 23 de Diciembre, promulgada con posterioridad a la liquidación tributaria anulada por el TEAR, se modificara el artículo 45.1.B.12 del Texto Refundido de la

Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, para incorporar la previsión de que en los casos de exenciones correspondientes a transmisiones relacionadas con viviendas protegidas, el cómputo del plazo de prescripción "comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional".

La nueva redacción de dicho precepto no constituye una innovación, sino la acomodación a la jurisprudencia dictada en unificación de doctrina.

En definitiva, no cabe apreciar prescripción del derecho de la Administración a liquidar y ello conduce, sin necesidad de mayores razonamientos, a estimar el recurso interpuesto por la Administración Autonómica.

En igual sentido respecto del inicio del cómputo del plazo de prescripción en los casos de exención por compra de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial, cabe citar las sentencias del TSJ de Murcia de 17 de junio de 2013 (Rec. nº 502/2008) y 6 de abril de 2015 (Rec. nº 336/2012), del TSJ de Madrid de 26 de mayo de 2009 (Rec. nº 1724/2006), 12 de julio de 2012 (Rec. nº 681/2009) y 6 de septiembre de 2012 (Rec. nº 1746/2009), del TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de noviembre de 2010 (Rec. nº 3251/2008), del TSJ de Castilla y León de 1 de febrero de 2016 (Rec. nº 773/2014).

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA, ACUERDA: ESTIMARLO, fijando como criterios los siguientes:

Si un obligado tributario aplica en su declaración/autoliquidación un beneficio fiscal cuyo efectivo disfrute queda condicionado al cumplimiento posterior de determinados requisitos, si se produce el incumplimiento efectivo de un requisito en el futuro, generando la inaplicabilidad sobrevenida del beneficio fiscal, surge la obligación por parte del obligado tributario que aplicó ese beneficio fiscal de regularizar su situación tributaria.

El sujeto pasivo tendrá la obligación de presentar, en su plazo reglamentario, la preceptiva declaración o en su caso la autoliquidación complementaria. Asimismo, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por ese beneficio fiscal ya no aplicable, comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el anterior plazo reglamentario.

En aquellos casos en que no estuviese previsto específicamente un plazo para regularizar la situación tributaria tras el incumplimiento de un requisito al que estaba condicionado el beneficio fiscal que en su momento se aplicó un obligado tributario, regirá el plazo de prescripción de cuatro años, tanto para la regularización voluntaria por parte del obligado tributario como para la comprobación de su situación tributaria por la Administración, a contar desde que se produzca el incumplimiento del requisito.

Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Impugnación de las ponencias de valores. Resolución de 14 de septiembre de 2017

A la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2016, recogida por la Audiencia Nacional en la de 17 de abril de 2017 el Tribunal Central cambia de criterio, para adecuarse a la línea jurisprudencial marcada, admitiendo, nuevamente, la impugnación indirecta de las ponencias de valores en el momento de concretarse la asignación individual de valores, si bien limitando esta posibilidad a la aplicación concreta de la ponencia al bien objeto de valoración individualizada

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo exigidos por el Reglamento aplicable para su toma en consideración por este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Segundo. Como se ha expuesto, plantea la interesada en su recurso no sólo la impugnación de la valoración individualizada de los inmuebles referenciados sino, también, la de la propia ponencia de valores aprobada para ... de la que trae causa.

Al respecto cabe aclarar, con carácter previo, que este Tribunal Central a partir de su resolución de 21 de diciembre de 1988, siguiendo la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia, venía admitiendo reiteradamente que los interesados que no hubieran impugnado en plazo la ponencia de valores, habiendo por ello devenido firme, podían posteriormente discutir los extremos contenidos en la misma con ocasión de su aplicación singular a los bienes de que son titulares y la consiguiente determinación de su valor catastral. Para ello, se invocaba el artículo 39, apartados 2 y 4, de la Ley de 27 de diciembre de 1956 reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa; norma que regulaba en términos prácticamente idénticos a los del artículo 26 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, la llamada impugnación indirecta.

No obstante, con motivo del recurso de casación núm. 5190/2011 interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2011, por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el Tribunal Supremo dictó sentencia de 11 de julio de 2013 en la que, tras afirmar que *“la Sala de instancia altera la naturaleza jurídica de la Ponencia de Valores, considerándola disposición de carácter general”*, concluye que no cabe la aplicación de lo dispuesto en el artículo 27.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, conforme al cual *“Cuando el Juez o Tribunal competente para conocer de un recurso contra*

un acto fundado en la invalidez de una disposición general lo fuere también para conocer del recurso directo contra ésta, la sentencia declarará la validez o nulidad de la disposición general”.

Ante esta nueva situación, este Tribunal Central en su resolución de 12 de junio de 2014 (R.G. 4122/2011), *“teniendo en cuenta que de la sentencia del Tribunal Supremo invocada se deduce que no cabe la aplicación analógica de lo dispuesto en la citada Ley 29/1998”*, realizó un cambio de criterio procediéndose a *“inadmitir el recurso indirecto planteado contra la ponencia de valores puesto que es un acto administrativo de aplicación de la normativa catastral que, en este caso, ha ganado firmeza una vez concluido el plazo legalmente establecido para la interposición del recurso pertinente”*.

No obstante lo anterior, como señala la Audiencia Nacional en su reciente sentencia de 17 de abril de 2017, recurso núm. 390/2015, *“en octubre del año 2015 se produce un cambio en esta jurisprudencia y la nueva orientación es sistematizada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 2016, recurso número 896/16, cuyos fundamento jurídico sexto reproducimos:*

“La jurisprudencia de esta Sala sobre la cuestión suscitada puede resumirse en los siguientes términos:

1º) Conforme a la Ley del Catastro Inmobiliario, la determinación del valor catastral de cada bien inmueble se inicia con la aprobación de la Ponencia de Valores.

Aprobación de Ponencia de Valores y asignación individualizada del valor catastral a cada inmueble, son actos que, estrechamente relacionados, poseen sustantividad propia, por lo que lo procedente es, en principio, que los reparos que se tengan contra la Ponencia de Valores se hagan respecto de dicho acto.

2º) Sin embargo, cuando se individualiza cada valor catastral, y se notifica éste, es cuando el interesado puede valorar los posibles defectos o vicios de la Ponencia de Valores que no se manifiestan más que cuando la misma se proyecta sobre el bien inmueble particular, por lo que no existe inconveniente jurídico alguno que al hilo de la fijación y notificación del valor catastral se extienda la impugnación a aquellos aspectos de la Ponencia de Valores defectuosos en cuanto

tienen incidencia en la determinación individualizada del valor catastral.

3º) *La Ponencia de Valores goza de presunción de certeza, por lo que corresponde a la parte recurrente desvirtuar la misma asumiendo la carga de la prueba para llevar al convencimiento del órgano jurisdiccional que se ha producido una incorrecta determinación del valor de mercado.*

Así lo hemos declarado, entre otras, en las recientes sentencias de 5 de octubre de 2015 (cas. 3469/2013), 7 de octubre de 2015 (cas. 1887/2013) y 20 de octubre de 2015 (rec. de cas. 1352/2013)".

A la vista de este cambio de criterio, esta Sala, a su vez, procede a modificar su posición con abandono de la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2013 citada (por todas), para alinearse con los postulados expresados en la doctrina vigente del Tribunal Supremo, que acaba de exponerse".

Visto el actual cariz de la ordenación, este Tribunal Central procede nuevamente, como no podía ser de otra manera, a realizar un cambio de criterio respecto al mantenido desde la citada sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2013 para adecuarse a la línea jurisprudencial señalada. Así, se admite, como originariamente se venía haciendo, la impugnación indirecta de las ponencias de valores en el momento de concretarse la asignación individual de valores, si bien limitando esta posibilidad a la aplicación concreta de la ponencia al bien objeto de valoración individualizada.

Tercero. Sentado lo anterior, ha de señalarse, no obstante, que en el presente caso deben rechazarse las consideraciones formuladas por la interesada en relación con la ponencia aprobada para el municipio de ... ya que, siendo admisible, como se ha expuesto, la impugnación indirecta de las ponencias de valores en la aplicación concreta a los inmuebles objeto de la notificación individual del valor catastral que se impugna, no cabe, sin embargo, pronunciamiento alguno sobre la legalidad formal y en bloque de las mismas, como aduce la reclamante, que alega defectos formales o falta de justificación de las determinaciones de dicho documento más propios de un recurso directo contra aquélla que del recurso contra el valor catastral individual planteado, formulándose en términos genéricos y sin referencia alguna a los inmuebles objeto de valoración.

Cuarto. Se procede a continuación a analizar las manifestaciones de la interesada en relación con los valores catastrales individualizados asignados a los inmuebles referenciados. Así, manifiesta, en primer lugar, que adolecen de falta de motivación, reiterando que *"no tienen expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para la nueva valoración"*. Señala, en segundo lugar, que superan el valor de mercado, reservándose de nuevo en su recurso el trámite de tasación pericial contradictoria denegado indebidamente,

según afirma, por el Tribunal Regional e instando la anulación del valor catastral notificado reponiendo la valoración vigente a efectos del IBI del año 2011 o, en su defecto, el establecimiento de un coeficiente de depreciación económica.

A este respecto cabe señalar que esta instancia considera que en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, que se cuestiona, se han rebatido con acertados fundamentos de Derecho, a los que se remite, los motivos en que la interesada fundamentó estas alegaciones y que, como ha quedado expuesto, ahora se reiteran. Por ello, comparte este Tribunal la exposición hecha por el Tribunal Regional para llegar a la resolución recurrida señalando, además, respecto de la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria denegada a la que se alude, que ésta no procede en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles puesto que no se trata de un procedimiento de comprobación administrativa, criterio mantenido por este Tribunal Central y respaldado por la Audiencia Nacional en Sentencia de 5 de diciembre de 2007.

Finalmente, reproduce la reclamante los motivos de impugnación de la valoración individualizada del inmueble de referencia catastral ... alegando, de nuevo, que se está considerando en su cálculo toda la edificabilidad como residencial o comercial cuando, en una zona residencial colectiva, parte de la edificabilidad estará destinada a garajes, que no tienen un valor de repercusión de 584,00 €/m², sino de 87,60 €/m², y manifestando a este respecto que la resolución del Tribunal Regional considera que la edificabilidad para garaje aumentaría el valor catastral notificado *"pero esto no es así, porque han considerado toda la edificabilidad (incluida de garajes) como residencial"*.

No aporta la interesada una cédula urbanística que acredite la edificabilidad de la parcela o bien, como señala el Tribunal Regional, algún documento que atestigüe la edificabilidad que corresponde a cada uso y si la que, según señala estará destinada a garaje, conformará una edificabilidad bajo o sobre rasante. En consecuencia, no concurre prueba suficiente que desvirtúe la presunción de certeza de la que gozan los datos catastrales, establecida en el artículo 3 del texto refundido, ya que no se han acreditado de manera fehaciente los extremos alegados, limitándose la reclamante a realizar una alegación subjetiva que carece de virtualidad probatoria suficiente para anular el valor catastral del inmueble referenciado, lo que obliga a rechazar su pretensión en este aspecto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, ACUERDA: Desestimar el recurso de alzada interpuesto en nombre y representación de G, S.A., contra la resolución de 27 de noviembre de 2012 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, por la que se desestima la reclamación núm. 09/00170/2012.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEAC

TRIBUTOS MUNICIPALES

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	40
Liquidación del IIVTNU en casos de minusvalía. Sentencia de 6 de julio de 2017	40
Resumen de la Sentencia	43

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

Liquidación del IIVTNU en casos de minusvalía. Sentencia de 6 de julio de 2017

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Se interpone el presente recurso de apelación por parte de "XXXXXXXXXXXXXXXX". –en liquidación–, "XXXXXXXXXXXXXXXX", "XXXXXXXXXXXXXXXX" y "XXXXXXXXXXXXXXXX". Frente a la sentencia dictada con fecha 2.11.2016 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de los de Valencia, mediante la que se declara la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las liquidaciones números 224, 225, 226, 227, 228 y 229/2017 giradas por el Ayuntamiento de Benagéber en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La inadmisibilidad declarada por el Juzgado a quo es doble. De un lado, se entiende concurrente lo establecido en el art. 69.c) en relación con el art. 25 –ambos de la LJCA–, ello por no haberse interpuesto el preceptivo recurso de reposición previo a la vía jurisdiccional. Y, de otro, se niega la legitimación activa de las demandantes Sras. xxxxxxxxxxxx y de "XXXXXXXXXXXXXXXX" de acuerdo con el art. 106 TRLHL al no ser los mismos sujetos pasivos del impuesto.

En el recurso de apelación interpuesto se combaten ambos tipos de inadmisibilidad declarados por la sentencia impugnada. En esencia, en relación con la primera, lo que se alega es que la misma no sería acogible dada la incorrecta indicación administrativa de los recursos procedentes contra las liquidaciones impugnadas. Y, en lo que hace a la segunda, se defiende el carácter de interesados de las demandantes Sras. XXXXXXXXXXXX y de "XXXXXXXXXXXXXXXX" al haber asumido el pago de las liquidaciones por virtud de pacto expreso con el sujeto pasivo. El consistorio demandado se ha opuesto a la estimación del recurso de apelación.

SEGUNDO.- Comenzando con la primera de las causas de inadmisibilidad decretadas por el Juzgado a quo, habremos de conferir la razón a la parte recurrente habida cuenta de la errónea indicación de recursos en los actos administrativos (las liquidaciones precitadas) recurridos en vía jurisdiccional.

Y es que en dichas liquidaciones se contiene el siguiente

“pie de recurso”: “Contra la liquidación podrá formularse recurso de Reposición ante esta

Alcaldía en el plazo de un mes contado a partir del siguiente al del recibo de la presente, o bien directamente Recurso Contencioso-Administrativo ante el Tribunal de dicha Jurisdicción en el plazo de dos meses contados a partir del siguiente al del recibo de la presente” (el subrayado es nuestro).

Y a tal conclusión no puede obstar el hecho de que la parte que siguió el cauce de impugnación que erróneamente le indicó la Administración actuara asistida de Letrado. En este sentido podemos citar la STC 214/2001, que señala lo que sigue:

<<A la conclusión alcanzada no cabe oponer, como argumenta el Letrado de la Junta de Andalucía, la circunstancia de que la demandante de amparo hubiese contando con asistencia letrada en la fase administrativa y en la jurisdiccional, ni que la información de recursos no integre el contenido del acto administrativo, sino que se configure como un requisito de su notificación. Como ya ha declarado este Tribunal en relación con la primera de dichas alegaciones, la protección de los administrados frente a las irregularidades administrativas que lleva a cabo en este caso la LPC "no se hace depender de la presencia o no de Letrado, ni cabe suponer que se hace de peor condición a aquellos asistidos por dirección técnica letrada". De otra parte, en relación con la segunda, ha señalado también que, si bien las indicaciones que sobre la irrecurribilidad de sus actos hagan las Administraciones públicas carecen de fuerza vinculante para las partes, que pueden razonablemente discutirlos, "no puede considerarse falta de diligencia de la parte, en virtud del principio de buena fe que debe regir la actuación de la Administración y de la obligación constitucional de ésta, según el art. 103 CE, de actuar con sometimiento pleno a la Ley y al derecho, el seguir las instrucciones contenidas en las notificaciones administrativas, relativas a los recursos procedentes y plazos para interponerlos [pues] lo contrario supondría colocar a los ciudadanos en una situación de inseguridad ante las notificaciones administrativas, y vendría

a eliminar la garantía que supone para el administrado la regulación legal de los requisitos de esas notificaciones" (SSTC 193/1992 y 194/1992, de 16 de noviembre, FF JJ 5).>>.

Siendo ello así, la errónea indicación administrativa del recurso procedente no puede dar lugar (conforme se desprende, entre otras, de la STS de 19.6.2001) a un pronunciamiento de inadmisibilidad del recurso jurisdiccional, sino que, si existen suficientes elementos de juicio –como es el caso–, procede entrar a conocer del fondo del asunto, ello en atención a los principios pro actione y de economía procesal que “justifica la procedencia de enjuiciar la cuestión de fondo, con preferencia a otras soluciones alternativas, como la de retrotraer actuaciones al momento en que se produjo la defectuosa notificación, o la de requerir al actor para que formule el recurso administrativo omitido”.

TERCERO.- También debemos dejar sin efecto la segunda de las causas de inadmisibilidad apreciadas por la sentencia apelada. Y es que convenimos con la parte apelante en que el carácter de interesadas para la impugnación de las liquidaciones de que se trata de las demandantes Sras. xxxxxxxxxxxx y de “XXXXXXXXXXXXXXXXXX.” deriva de las propias escrituras de adquisición de los bienes inmuebles que motivaron las liquidaciones impugnadas, al haber asumido las mismas el pago del Impuesto de que aquí se trata, lo que –además– venía justificado por el hecho de que la sociedad transmitente se encontraba en situación de liquidación por haber sido declarada en estado de concurso voluntario por auto dictado el 7.2.2014 por el Juzgado de lo Mercantil nº 3 de los de Valencia.

En este sentido, de lo establecido en el art. 17.5 LGT (“los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”) lo que viene a resultar es que la Administración tributaria competente, a la hora de exigir el IIVTNU, tendrá que dirigir su acción al sujeto pasivo del impuesto, pero cuestión distinta es la legitimación de quien ha asumido el pago del impuesto para recurrir las liquidaciones que se dicten, cuestión esta respecto de la que la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010, en su fundamento de derecho cuarto, señala lo siguiente:

“(…) con todo, ciertamente, en las tres sentencias de contraste subyace el problema de la legitimación para impugnar las liquidaciones correspondientes y poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa, de quien por pacto o contrato asume la carga tributaria; pero en todas lo que se hace es recordar y aplicar estrictamente la doctrina configuradora del alcance y extensión del interés legítimo y la consecuente legitimación activa en la configuración constitucional general en torno a la interpretación del art. 24 CE y, desde luego, desde esta perspectiva, al tercero que se compromete y paga una carga tributaria que no le

corresponde legalmente, difícilmente se le puede negar que posea un interés directo, propio, cualificado y específico, en definitiva, un interés legítimo”.

En el mismo sentido puede citarse la SSCATSJM nº 1103/2015 –Sección Novena– e, incluso, la resolución de la Dirección General de Tributos de 2.3.2017 respecto de la consulta vinculante V0549/2017.

CUARTO.- Rechazadas las dos causas de inadmisibilidad apreciadas por la Juzgadora a quo, procede resolver sobre el fondo del asunto, conforme ordena el apartado 10 del art. 85 LJCA.

A este respecto, el debate en la primera instancia versa sobre la alegación de la parte actora de inexistencia del hecho imponible del IIVTNU, alegación ésta derivada –a su vez– de la inexistencia de un incremento de valor de los terrenos transmitidos comparando los que serían los valores de adquisición y los que fueron los valores de transmisión.

En este punto los demandantes ponen de relieve que el valor de adquisición de las parcelas de que aquí se trata y que resulta del propio plan de liquidación de la mercantil “XXXXXXXXXXXXXXXXXX.” es muy superior al precio por el que se transmitieron mediante subasta, circunstancia de hecho que conduce a la afirmación de la demanda de que “no sólo no existió plusvalía, sino una importante minusvalía”.

Frente a ello, el Ayuntamiento demandado lo que opone, en primer término, es que el hecho imponible del IIVTNU no es la posible ganancia que el transmitente obtenga de la transmisión del bien o de derecho, sino el devolver a la comunidad las plusvalías generadas por la acción urbanística de los entes públicos, a cuyo efecto debe aplicarse la fórmula legalmente establecida. En segundo lugar, lo que se alega es que ni siquiera podría admitirse que ha existido una minusvalía comparando los valores de adquisición y transmisión, ya que “la laxitud de la valoración de los bienes a los efectos de su subasta en modo alguno pueden servir de base o sustento para afirmar que éste es su valor real y, mucho menos, su valor de mercado”, siendo que para ello habría sido necesario practicar la correspondiente prueba pericial.

CUARTO.- Centrados así los términos del debate, debemos comenzar rechazando la primera de las causas de oposición a la pretensión de la demanda que articula el consistorio demandado.

A tal efecto, basta con referirnos a la reciente STC de 11 de mayo de 2017, en la que se decide “estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”. No sólo eso, sino que esta misma

Sala en sentencia del Pleno de la misma número 356/2015, de 20 de julio –dictada en los autos seguidos ante la Sección Tercera con el número de recurso 23/2015-, ya con anterioridad a tal STC, declaró que los supuestos de no incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana entre la fecha de su adquisición y la de su transmisión determinan la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU.

Así, la referida sentencia, además de otro tipo de pronunciamientos, concluye lo que sigue.

«Así pues, cuando la transmisión se efectúa por valor inferior al de adquisición, el titular sufre una pérdida económica y, por tanto, el supuesto no es subsumible en el ámbito del artículo 104 del TRLRHL, pues constituye el hecho imponible del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión, y en dicho caso no hay incremento de valor alguno.

La distinción conceptual hecho imponible-base imponible es clara: el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, en tanto que la base imponible es la magnitud establecida por la Ley que expresa la medición del hecho imponible. Por lo que, partiendo de la referida distinción, la falta de materialización del hecho imponible (en definitiva, la falta de incremento de valor) impide la aplicación de las normas de determinación de la base imponible».

QUINTO.- Y, en lo que hace a la segunda de las cuestiones controvertidas, comenzamos recordando que, conforme a las reglas de la carga de la prueba establecidas en el art. 105 LGT y la consabida doctrina jurisprudencial interpretadora de las mismas, es la Administración demandada la que tiene la carga de la prueba en lo que hace al hecho imponible, así como recae dicha carga de la prueba sobre el obligado tributario respecto de las exenciones, deducciones, bonificaciones y restantes beneficios fiscales.

Pues bien, cohonstando lo anterior con las particularidades que presenta la cuestión jurídica tratada y resuelta en el fundamento jurídico tercero (especialmente lo que hace a los términos de la declaración de inconstitucionalidad allí reseñada), esta Sala entiende que el criterio probatorio razonable en estos supuestos es que el contribuyente aporte un principio de prueba sobre el no incremento del valor del terreno (sin que baste la mera negación de la existencia del hecho imponible) y, de aportarse un elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración, si pretende cuestionar el decremento alegado, se le trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno.

Por tanto, en el presente caso, en que los actores han presentado un principio de prueba suficientemente indicativo o –cuando menos- indiciario del no incremento de valor de los terrenos (los documentos justificativos de lo expresado en el

párrafo tercero del fundamento de derecho cuarto), y sin necesidad de aportar una adicional prueba pericial, sería la Administración la que, ante tal elemento probatorio, tendría que haber justificado y acreditado la efectiva existencia de un incremento de valor de los terrenos. Al no haberlo hecho así, no podemos sino concluir con la estimación completa de la pretensión postulada en el escrito de demanda.

SEXTO.- Dada la estimación del recurso de apelación, y de acuerdo con lo prevenido en el apartado 2 del art. 139 LJCA –interpretado a contrario sensu-, no procede efectuar expresa imposición de las costas de esta segunda instancia.

Vistos los preceptos y fundamentos legales expuestos, y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

Que, CON ESTIMACIÓN del recurso de apelación interpuesto contra la sentencia identificada en el primero de los fundamentos de derecho, DEBEMOS REVOCAR Y REVOCAMOS la misma, ACORDANDO, EN SU LUGAR, RECHAZAR LAS CAUSAS DE INADMISIBILIDAD opuestas por el Ayuntamiento de San Antonio de Benagéber Y ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por parte de “XXXXXXXXXXXXXXXXX”. –en liquidación-“, XXXXXXXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXXXXXXX y “XXXXXXXXXXXXXXXXX.” contra las liquidaciones números 224, 225, 226, 227, 228 y 229/2017 giradas por el Ayuntamiento de Benagéber en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ANULANDO dichas liquidaciones; ello sin efectuar expresa imposición de las costas de esta segunda instancia.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvanse los autos y el expediente administrativo al centro de su procedencia. Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

RESUMEN DE LA SENTENCIA

La Sentencia se dicta en un recurso de apelación contra una Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Valencia, que inadmitió el recurso presentado frente a una liquidación del IIVTNU.

La Sala comienza dejando sin efecto las dos causas de inadmisibilidad en que se basaba la sentencia de instancia, entrando a analizar el fondo de la pretensión: que se anulara la liquidación por haberse practicado en un caso de minusvalía, según reflejaban los documentos que obran en el expediente (se trataba de una transmisión en subasta de las parcelas de una entidad en situación de concurso).

El TSJ de la Comunidad Valenciana comienza citando la STC 59/2017, de 11 de mayo, y recuerda que ya antes de pronunciarse el TC, dicha Sala era de las que consideraba que el tributo no cabía aplicarse en casos de minusvalía. El núcleo de la decisión se contiene en el fundamento jurídico 5º, en el que comienza señalando que, conforme a las reglas de la carga de la prueba “es la Administración demandada la que tiene la carga de la prueba en lo que hace al hecho imponible” y “el obligado tributario respecto de las exenciones, deducciones, bonificaciones y restantes beneficios fiscales”.

A partir de lo anterior, la Sala entiende que “el criterio probatorio razonable en estos supuestos es que el contribuyente aporte un principio de prueba sobre el no incremento del valor del terreno (sin que baste la mera negación de la existencia del hecho imponible) y, de aportarse un elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración, si pretende cuestionar el decremento alegado, se le trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno”.

Así pues, la sentencia concluye que “en el presente caso, en que los actores han presentado un principio de prueba suficientemente indicativo o, cuando menos, indiciario del no incremento de valor de los terrenos y sin necesidad de aportar una adicional prueba pericial, sería la Administración la

que, ante tal elemento probatorio, tendría que haber justificado y acreditado la efectiva existencia de un incremento de valor de los terrenos. Al no haberlo hecho así, no podemos sino concluir con la estimación completa de la pretensión postulada en el escrito de demanda”.

Recordemos que el fallo de la STC 59/2017, reproduciendo el criterio de las sentencias anteriores sobre las normas forales, fue claro en declarar los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL inconstitucionales y nulos “pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”. Y que, si bien el Tribunal no aclaró cómo se determinan esas situaciones (lo que corresponderá a la jurisdicción ordinaria, en tanto no lo haga el legislador), justificó incluir en su declaración de inconstitucionalidad el artículo 110.4 TRLRHL, por “impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica” [FJ 5 b)], de lo que se extraería que son los contribuyentes los que deben probar la minusvalía, sin concretar en si para ello es suficiente o no con aportar las escrituras de adquisición y transmisión.

En este caso, el TSJ de Valencia interpreta que son los sujetos pasivos los que han de acreditar la inexistencia de incremento, y, en cuanto a la forma de hacerlo, no estima necesario presentar un informe pericial, pues si los documentos acreditativos del valor de adquisición y transmisión ya arrojan una minusvalía, es el Ayuntamiento quien debe desvirtuar dicho principio de prueba, si quiere mantener la liquidación. Así pues, para el TSJ de la Comunidad Valenciana, los valores de adquisición y transmisión son suficientes para invertir la carga probatoria en perjuicio del Ayuntamiento.

Deberemos seguir esperando a un pronunciamiento del Tribunal Supremo para saber si este criterio es correcto, lo que esperemos no tarde, habida cuenta la disparidad de criterios que están siguiendo los órganos judiciales en esta materia.

