

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 local
José María Utande San Juan.
Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente).
Letrado del Tribunal Constitucional3

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados18
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones26
- Procedimiento Tributario30

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana56

TRIBUTOS MUNICIPALES



IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios.....35
- Relaciones IVA-ITPO.....43
- Tasación a efectos de subasta...52

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

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 local

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 local

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

Introducción

- 1.- Dimensión de la Administración local en España
- 2.- Principios rectores de la inserción de las entidades locales en el sector público
- 3.- La financiación local
 - 3.1. Los tributos locales
 - 3.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)
 - 3.1.2. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)
 - 3.1.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)
 - 3.1.4. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)
 - 3.1.5. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)
 - 3.1.6. Nuevos impuestos y recargo
 - 3.2. Tasas y contribuciones especiales
 - 3.2.1. Tasas
 - 3.2.2. Contribuciones especiales
 - 3.3. Procedimientos tributarios
 - 3.4. Las transferencias
- 4.- Conclusión

INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente el sistema de financiación de las entidades locales (EELL) ha concitado menor atención mediática que la financiación autonómica. Sin embargo, la naturaleza de los tributos locales y su mayor arraigo histórico hacen que para la mayoría de ciudadanos el espacio fiscal municipal sea más visible que el autonómico y, por tanto, despierte tanto o más interés que este. No hay más reparar en la sensibilidad de los ciudadanos a los incrementos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o en el reciente debate (aún no resuelto) acerca del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), a raíz de su parcial declaración de inconstitucionalidad en este año.

En el presente artículo extractamos las principales aportaciones del Informe que, en paralelo al realizado sobre

la financiación autonómica¹, ha llevado a cabo una Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Consejo de Ministros (10 de febrero de 2017²). Al igual que aquél, el resultado de los trabajos de la Comisión para la reforma de la financiación local se ha elevado al Consejo de Ministros el 26 de julio pasado.

La composición de la Comisión ha sido la siguiente: cinco representantes propuestos la Administración del Estado³ y otros cinco designados por la Federación Española

¹ Al que dedicamos el núm. 212 del BIT plus, correspondiente a octubre de 2017.

² <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2017/refc20170210.aspx#FINANCIACION>

³ Que fueron: D^a Ana Muñoz Merino, Presidenta de la Comisión; D. Daniel Carrasco Díaz; D. Ángel de la Fuente Moreno; D. José Antonio Sánchez Galiana y D. Alfonso Utrilla de la Hoz.

de municipios y Provincias (FEMP)⁴. A diferencia de la Comisión para la revisión del modelo de financiación autonómica, este Informe no presenta votos particulares. No obstante, en algunos casos se alude a las diferentes visiones de los expertos (sin identificarlos) en cuestiones como el papel de los beneficios fiscales en los tributos locales⁵ o el diseño del IBI⁶.

El modelo de financiación de las EELL data, en sus aspectos troncales, de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que modificó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, cuyo contenido está ya incorporado en el vigente texto refundido de la citada ley aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL). Por tanto, podría argumentarse que está, si cabe, más necesitado de reforma que el sistema de financiación autonómica.

Esta demanda se ha vuelto más acuciante a raíz de las sentencias constitucionales sobre el IVTNU y los graves problemas de gestión que están planteando.

Ahora bien, más allá del caso del IVTNU, conviene aclarar, y así lo hace el Informe en el apartado de introducción, que las medidas de gasto e ingreso adoptadas durante la crisis han sido particularmente exitosas en el ámbito local, permitiendo al sector de las EELL equilibrar sus finanzas, aunque con las lógicas diferencias según municipios⁷.

El Informe se estructura en tres capítulos, recogiendo el núcleo de las aportaciones en el tercero de ellos, que se divide en dos grandes apartados dedicados respectivamente a los tributos y a las transferencias:

- I. Introducción: dimensión de la Administración Local en España.
- II. Principios rectores de la inserción de las entidades locales en el sector público.
- III. Los instrumentos de financiación.
 - Los tributos locales.
 - Las transferencias.

En las líneas que siguen resumimos las principales aportaciones del Informe, centrándonos, por las características de esta publicación, en las de carácter tributario. No obstante, el Informe aborda antes dos aspectos preliminares: algunas pinceladas sobre el sector local español y ciertos principios generales de interés.

I. DIMENSIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL EN ESPAÑA

Como punto de partida en el Informe se reflejan algunos datos de interés sobre las características del sector local, entre los que destacamos los siguientes:

- El **peso en el PIB** del sector local en España es menor que en otros países de nuestro entorno (6% frente al 11,1% en UE), pero con una mayor heterogeneidad, al existir, en general, un número mayor de entidades (por encima de 8.000).
- La **financiación de origen tributario** del sector local español es superior a la media europea (53% frente a 38%), lo que, unido a las importantes competencias de las EELL en materia de tipos de gravamen hace que su nivel de autonomía fiscal sea alto, en términos comparados.
- En la vertiente de los **ingresos** las medidas para hacer frente a la crisis han significado un aumento del peso de los impuestos frente a las transferencias (aumentando el ratio de financiación tributaria sobre el total).

Destaca en especial el crecimiento de los ingresos derivados del IBI, cuya recaudación se ha incrementado un 136,1% entre 2004 y 2015.

- En el ámbito de los **gastos**, el ajuste de la crisis ha afectado sobre todo a los de inversión. Por materias, el gasto se centra en las funciones tradicionales. Así, de un gasto total en 2015 de 61.640 millones de euros, el 37% corresponde a los “servicios públicos básicos” que comprenden: saneamiento, abastecimiento y distribución de aguas; recogida, eliminación y tratamiento de residuos; limpieza viaria; cementerios y servicios funerarios y alumbrado público.

El capítulo introductorio finaliza con la recomendación de que, ante la **fragmentación** del sector local, se incentive la **colaboración** y, en su caso, integración de entes, para lograr una gestión pública más eficaz, que aproveche las economías de escala en la provisión de bienes y servicios públicos locales.

En este sentido, nos parece importante añadir que, a pesar de los esfuerzos realizados por el Estado para reducir el número de entidades locales, que era uno de los fines de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, este objetivo no se ha logrado⁸.

4 D. Pablo Chico de la Cámara; D^a Elena Manzano Silva; D. César Martínez Sánchez; D. Juan José Rubio Guerrero y D. Javier Suárez Pandiello.

5 Parágrafo 80.

6 Parágrafos 84, 86 y 91.

7 Así, en parágrafo 24 se deja constancia de que la AIReF detecta problemas de sostenibilidad fiscal en 789 ayuntamientos, de los que 42 están en situación crítica. Además, hay 377 ayuntamientos que superan el ratio de deuda / ingresos corrientes del 110%, a partir del cual no pueden contraer nueva deuda.

8 En 2013, antes de aprobarse la Ley 27/2013, había 8.115 municipios en España, mientras que en 2016 se llega al número de 8.125.

II. PRINCIPIOS RECTORES DE LA INSERCIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES EN EL SECTOR PÚBLICO

Una vez presentados los datos que identifican la situación del sector local, el Informe sienta las bases o principios en los que entiende que debería apoyarse el sistema de financiación local, agrupados en tres aspectos: las competencias locales, la disciplina presupuestaria y la transparencia de las finanzas locales.

d. En el primer aspecto el Informe⁹ aboga por **clarificar las competencias** locales, acotando el concepto de “gastos impropios”¹⁰ al de aquellos en que incurren las EELL por las competencias que les han sido delegadas sin la necesaria financiación. Solo estos, y no otros, deben ser objeto de una financiación adicional, a cargo de la Administración responsable de la insuficiencia.

De cara al futuro, para evitar situaciones como la indicada, se enfatiza la importancia de la **lealtad institucional**, en virtud de la cual toda atribución de nuevas competencias por parte del Estado o las CCAA debe ir acompañada del adecuado instrumento de financiación.

En la vertiente de los ingresos, este principio determina que cualquier beneficio fiscal obligatorio sobre tributos locales que introduzca otra Administración sea compensado a las EELL.

Por otra parte, el Informe apuesta por que las Diputaciones provinciales¹¹ jueguen un papel más importante en la asistencia a los municipios de menos de 20.000 habitantes¹², a modo de “municipios de municipios”. Desde un principio dispositivo, las Diputaciones podrían asumir las funciones de gasto y de ingreso (gestión tributaria) de aquellos de estos municipios que así lo deseen.

e. En materia de **disciplina presupuestaria**, el Informe parte de la favorable evolución que han tenido las magnitudes financieras locales en los últimos años, lo que achaca en gran medida al efecto positivo de la regla de gasto contenida en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (art. 12).

En virtud de esta regla, el crecimiento del gasto de las EELL se limita por relación a la tasa de crecimiento del PIB español y cualquier superávit que se produzca debe destinarse a reducir el endeudamiento, salvo que se dedique a las llamadas “inversiones financieramente sostenibles”¹³. No obstante, la Comisión propone medidas para flexibilizar la citada regla en ciertos casos¹⁴.

En tercer lugar, el Informe subraya la importancia de la transparencia en las finanzas locales, planteando modificaciones como:

- Reducir de 50.000 a **20.000 habitantes** el umbral de población para que a los ayuntamientos se les exija:
 - La obligación de acompañar a la cuenta general una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y otra demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados.
 - La obligación de consolidar los estados contables¹⁵.
- Ampliar la información de contabilidad de costes que deben proporcionar las EELL¹⁶.
- Impulsar la aplicación de las nuevas normas de control interno¹⁷, con un régimen transitorio y la dotación de medios suficientes, con el apoyo, en su caso, de las Diputaciones.

III. LA FINANCIACIÓN LOCAL

Entrando ya en los instrumentos de financiación, como recomendación general se postula mantener las figuras tributarias actuales, con cambios en su regulación más o menos profundos según el caso y añadiendo alguna de nuevo cuño. Esto parte de que los tributos municipales vigentes cumplen razonablemente bien con los cánones de la corresponsabilidad fiscal, ya que su carga fiscal no es exportable y resultan visibles para los ciudadanos.

Asimismo, y como línea general, la mayoría de la Comisión sugiere limitar los **beneficios fiscales** en los tributos locales, desplazando a la vertiente del gasto la consecución de otros objetivos. En cambio, se hace constar que una minoría de la Comisión estima que los beneficios fiscales deben continuar cumpliendo un importante papel en la tributación local.

A continuación se sintetizan las principales aportaciones respecto de cada tributo, aunque creemos oportuno

9 Parágrafo 27.

10 Se trata de una reivindicación histórica de los municipios, basada en que, como Administración más próxima a los ciudadanos, asumen gastos que no les corresponden, al no atenderlos otros niveles territoriales, lo que justifica, en opinión de los responsables municipales, que les sean compensados.

11 Junto con las entidades insulares equivalentes: cabildos canarios y consejos en Illes Balears.

12 Ante la heterogeneidad del mapa local, la Comisión propone diferenciar tres categorías de municipios: Madrid y Barcelona, que cuentan con su específica regulación contenida en las Leyes 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el régimen especial de Barcelona y la Ley 22/2006, de 4 de julio, de capitalidad y régimen especial de Madrid; los pequeños municipios, que incluirían los de población inferior a 20.000 habitantes, que afrontan las mayores dificultades de gestión autónoma; y el resto de municipios, con población superior a dicho umbral, a los que cabe presuponer capacidad suficiente de gestión.

13 Disposición adicional sexta de la Ley Orgánica 2/2012, en relación con la disposición adicional decimosexta TRLRHL.

14 Por ejemplo, para entidades que están saneadas, para el caso de inversiones financieramente sostenibles (cuyo listado se propone ampliar) y para supuestos en que se adopten cambios tributarios que aumenten la recaudación de forma permanente.

15 Respecto de la consolidación contable, se auspicia una pronta adaptación a las EELL de la Orden HAP/1489/2013 que desarrolla las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público y se propone, como otra medida de armonización, que el “perímetro de consolidación” para las EELL se delimite de la misma forma que se hace en el sector público estatal.

16 Modificando a tal efecto la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local, aprobada por Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre.

17 Real Decreto 424/2017, de 28 de abril.

representar antes de forma gráfica el peso de cada instrumento en financiación de nuestras haciendas locales:



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de Haciendas Locales en Cifras 2015, pág. 42 (Ministerio de Hacienda, Secretaría General de Financiación Autonómica y Local). Se incluyen ingresos corrientes y de capital (fundamentalmente transferencias) pero no los ingresos por operaciones financieras.

3.1. Los tributos locales

3.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

A la vista del buen desempeño que este impuesto ha tenido en los últimos años, en los que ha sido uno de los principales responsables del saneamiento de las finanzas locales, las recomendaciones sobre el mismo son “ajustes” más que cambios de calado.

El núcleo del IBI es el valor catastral, sobre el que se aconseja avanzar hacia un “valor catastral referenciado”¹⁸ que sirva de base imponible tanto para el IBI como para los impuestos que gravan el tráfico patrimonial (fundamentalmente, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Como es sabido, desde hace algún tiempo la Dirección General del Catastro viene trabajando en una metodología de cálculo de valores mediante “redes neuronales” que podría dar lugar a una suerte de “valor único” de los inmuebles.

En este sentido, debemos recordar que tanto el Informe para la reforma del sistema tributario (“Informe Lagares”)¹⁹ como el reciente Informe sobre la reforma de la financiación autonómica²⁰ parecen apostar por la “unicidad” de los valores entre las leyes de los distintos impuestos frente a la “estanqueidad” de cada normativa para valorar los bienes conforme a la naturaleza de cada tributo. Pues bien, en esta línea, el Informe de reforma de la financiación local propone una **ley general de valoraciones** que unifique los valores de los inmuebles en los tributos de ámbito estatal, autonómico y local.

Por lo que se refiere al **tipo de gravamen**, se pone de manifiesto una diferente opinión dentro de la Comisión

entre aquellos (mayoría) partidarios de que el IBI siga siendo fundamentalmente un tributo proporcional y quienes, por el contrario, defienden la aplicación de tipos progresivos (minoría). Sí hay consenso, en cambio, en que se ensanchen las horquillas dentro de las cuales los municipios pueden fijar los tipos, aunque –añadimos– rara vez se han agotado los márgenes que actualmente otorga la ley.

Como es lógico, la banda de tipos de gravamen debe adecuarse a la base imponible, de forma que si esta se incrementara por la aplicación del llamado “valor catastral referenciado” los tipos deberán disminuir, salvo que se pretenda un incremento de la recaudación de este impuesto²¹.

La posibilidad que tienen los municipios de establecer tipos diferenciados para los inmuebles no residenciales atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones (comercial, oficinas, almacenes, industrial, turístico, etc.), que prevé el art. 72.4 TRLRHL²², ha sido fuente de bastante litigiosidad.

Para atajarla, se sugiere incluir una referencia expresa en el TRLRHL a que las condiciones exigidas en el mismo para la aplicación de los tipos incrementados deben justificarse en la correspondiente ordenanza, con fundamento en los estudios económicos e informes que sirven de base a su aplicación.

El Informe hace una referencia especial a las llamadas “áreas de promoción económica urbana” y a los “bienes inmuebles de características especiales”.

Sobre las primeras, considera que la ley podría permitir a los municipios en que se ubiquen aplicar un recargo en el IBI sobre aquellos bienes inmuebles directamente beneficiados, y obtener así financiación para los gastos corrientes. A estas áreas también alude el Informe al tratar de las contribuciones especiales.

En cuanto a los bienes inmuebles de características especiales, y dadas las externalidades que producen, se propone que junto a la cuota municipal se articule una especie de cuota provincial, de forma que los municipios colindantes a los que afecte la central eléctrica, el embalse, la refinera, etc. también se beneficien de la recaudación que generan.

Por otra parte, se aborda el mayor gravamen de las “viviendas desocupadas” que lleva siendo desde hace tiempo una cuestión polémica.

Recordemos que la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, introdujo la posibilidad de que los municipios apliquen un recargo para este tipo de viviendas (párrafos tercero y cuarto

21 Recordemos que, si bien la recaudación del IBI se ha incrementado notablemente en los últimos años, casi todos los informes de reforma fiscal y la literatura especializada suele recomendar este tributo como el más eficiente frente a otras alternativas, de modo que le asignan un papel cada vez más protagonista.

22 El párrafo segundo del art. 72.4 TRLRHL prevé que dichos tipos sólo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados.

del art. 72.4 TRLRHL²³), pero este no se ha podido poner en marcha porque el Estado no ha llevado a cabo el necesario desarrollo reglamentario.

Los Tribunales, por su parte, han anulado las ordenanzas de algunos municipios que definían el concepto de “inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente”, al considerar que es una competencia estatal²⁴.

Pues bien, respecto al mayor gravamen de las viviendas desocupadas (o menor gravamen de las ocupadas, en especial, la vivienda habitual) también se advierte una diferencia de criterio entre los miembros de la Comisión.

Predomina la opinión de no distinguir en función del uso de los inmuebles, pero algunos de los expertos abogan por dispensar un trato más favorable a la vivienda habitual y gravar más a las viviendas desocupadas, incluyendo en la norma estatal el desarrollo de este concepto que permita a los ayuntamientos establecer el recargo.

Esta tesis sugiere incluso que el recargo pueda aplicarse a otros inmuebles como locales, almacenes, garajes, etc. que no son utilizados.

Conviene apuntar que algunas CCAA²⁵ están ya creando tributos propios cuyo hecho imponible es la desocupación de las viviendas, de modo que, si se impulsa el recargo en el IBI para estos bienes, convendría tener en cuenta la superposición de gravámenes.

A esta coordinación se refiere la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, cuya disposición adicional primera establece que a partir de la fecha en la que el Estado realice el desarrollo reglamentario al que se refiere el art. 72.4 TRLRHL

y los ayuntamientos puedan establecer el recargo, la Comunidad Autónoma debe adoptar las pertinentes medidas compensatorias o de coordinación.

En materia de beneficios fiscales, y según se anticipaba antes, la Comisión acoge dos visiones: una mayoritaria, que considera preferible mantener el IBI como un tributo fundamentalmente real y objetivo, dejando al gasto público los objetivos redistributivos y sociales; y otra, partidaria de mantener los beneficios fiscales en este impuesto.

Para terminar con las recomendaciones referidas al IBI, se insiste en la necesidad de fomentar la colaboración entre las administraciones locales y el Estado, evitando ciertos efectos perversos que tiene la división de competencias de valoración catastral y liquidación del impuesto.

El Informe propugna, por ello, una mayor integración de estas funciones. Este llamamiento a una mayor colaboración interadministrativa es una tónica general de todo el Informe.

3.2.2. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Frente a la general aceptación del IBI como un tributo eficiente para nutrir las haciendas locales, el IAE viene criticándose desde su implantación en 1988, sobre todo a partir de su reforma por la Ley 51/2002, por su anacrónica y compleja estructura, su alejamiento del principio de capacidad de pago y su falta de neutralidad y elasticidad.

El informe se hace eco de estos defectos, pero también señala que figuras similares existen en otros países de nuestro entorno²⁶.

La Comisión diagnostica la situación actual de esta figura constatando que:

- La “desfiscalización” que se llevó a cabo en 2002, eximiendo a todas las personas físicas, redujo notablemente la capacidad recaudatoria, separó aún más al tributo de los principios de capacidad económica y neutralidad y no fue adecuadamente compensada a las EELL.
- La cuantificación del impuesto, basada en las Tarifas²⁷, hace imposible su pretendida vinculación con el beneficio medio presunto de la actividad económica gravada. Además, estas Tarifas llevan años sin actualizarse.
- Las instrucciones del impuesto y demás normas reglamentarias para su aplicación presentan numerosas contradicciones e incoherencias, al no haberse adaptado adecuadamente a los cambios producidos en el TRLRHL.

23 Toda la regulación del recargo que recoge el TRLRHL se contrae a señalar que: “Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultará aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare.”

24 Vid. entre otras, sentencias núm. 535/2011 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 22 de julio de 2011 (rec. núm. 373/2009); núm. 840/2014 del TSJ de Asturias de 28 de noviembre de 2014 (rec. núm. 71/2014) y núm. 93/2015 del mismo TSJ de 16 de febrero (rec. núm. 94/2014).

25 Nos referimos a la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías; al impuesto sobre viviendas desocupadas previsto en el art. 184 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (que pasó a denominarse impuesto sobre viviendas deshabitadas por la Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre, de modificación de la Ley Foral 2/1995) y al canon de vivienda deshabitada en la Comunidad Autónoma del País Vasco, regulado en el art. 57 de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda. Por su parte, en los Territorios Históricos del País Vasco, que disponen de competencias tributarias en tributos locales conforme al art. 39 del concierto económico, el recargo sobre viviendas desocupadas sí se ha aplicado en la práctica: art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto de Bienes Inmuebles de Gipuzkoa, en la redacción dada por la Norma Foral 4/2012, de 4 de julio; art. 10.8 de la Norma Foral 4/2016, de 18 de mayo, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Bizkaia, y art. 15 de la Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Álava/Araba, en la redacción dada por la Norma Foral 12/2016, de 26 de octubre.

26 Aunque el Informe no cita ninguno en concreto, sino que se remite a un Informe del FMI entregado a la Comisión, lo cierto es que Alemania (Gewerbesteuer), Francia (Taxe professionnelle), Italia (Imposta regionale sulle attività produttive, IRAP) y Luxemburgo (Impôt commercial communal) tienen figuras parecidas al IAE, aunque con notables diferencias en su estructura y capacidad recaudatoria. Así, por ejemplo, el impuesto alemán es el cuarto en capacidad tributaria en dicho país, frente al carácter residual que tiene en España. Vid. MÜLLER, A. “El impuesto de actividades económicas alemán como modelo de propuesta de reforma para el IAE español”, Crónica Tributaria Núm. 138/2011 (103-134).

27 Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

A pesar de los anteriores defectos, considera que el IAE incorpora al sistema tributario local un índice complementario de capacidad de pago que evita que toda la fiscalidad local gire en torno al sector inmobiliario. Así pues, frente a la alternativa de su supresión o reemplazo por otra figura de nueva planta²⁸, propone su mantenimiento, pero con ciertos cambios que subsanen las principales deficiencias detectadas. Opta así por una vía conservadora, que justifica en razones de practicabilidad y de tradición en la hacienda local española²⁹.

En vista de lo anterior, se formulan las siguientes recomendaciones de mejora:

- Exigir habitualidad y ánimo de lucro para que se produzca el hecho imponible.
- Eliminar la exención general para personas físicas.
- Revisar a la baja el umbral de exención, actualmente fijado en 1 millón de euros de cifra de negocios.
- Simplificar el procedimiento de liquidación, reduciendo el número de fases para llegar a la cuota, con mejoras concretas en el cómputo del elemento superficie.
- Permitir a los comercializadores de servicios básicos (suministradoras de gas, electricidad, etc.) tributar mediante cuotas nacionales, evitando los costes de gestión de las municipales.
- Actualizar y revisar periódicamente la Instrucción y Tarifas del impuesto.
- Profundizar en la delegación y colaboración interadministrativa, a fin de paliar las ineficiencias a que puede dar lugar la distribución de competencias –censal y liquidatoria–, en línea con lo propuesto para el IBI.

3.1.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

Las propuestas sobre este impuesto parten de que su naturaleza se aproxima más a una tasa por el uso de los servicios municipales (ordenación del tráfico, mantenimiento de vías públicas, seguridad ciudadana) que a un impuesto y de que debería “medioambientalizarse”, en atención al efecto contaminante del uso de vehículos de motor.

Con base en lo anterior se propone:

- Abandonar en el **hecho imponible** el criterio formalista de inscripción en el registro de vehículos, que juega como presunción *iuris et de iure* de aptitud para circular, y permitir, en cambio, al menos en los casos más claros, la prueba de que el vehículo no puede circular o bien que la titularidad real no se corresponde con la que consta en la Dirección General de Tráfico.
- **Cuantificar** el impuesto con arreglo a dos parámetros: el valor patrimonial del vehículo, como reflejo

de la capacidad de pago, y las emisiones del motor, como manifestación del principio “quien contamina paga”. Esta propuesta va en la línea ya propuesta en el Informe Lagares³⁰, si bien este apostaba por una cuantificación exclusivamente basada en el factor medioambiental.

- Modificar el **punto de conexión** para la exacción del impuesto, con el objeto de lograr una correspondencia entre los ingresos generados con ocasión del pago del tributo con los gastos en que incurre cada Municipio en función del uso del vehículo en su término municipal. Se pretende así afrontar situaciones de “competencia fiscal perniciosa”³¹ dirigida a captar vehículos por la vía de reducir la carga tributaria³². En particular, para casos como empresas de transporte, alquiler, etc. con flotas, se propone aplicar cuotas nacionales que se distribuirían por población.
- Coordinar la reforma del IVTM con la del **Impuesto sobre determinados medios de transporte**, como también proponía el Informe Lagares, que sugería integrar ambos y asignar la gestión del nuevo tributo a la hacienda local, que transferiría una parte de la recaudación a las CCAA.

Junto a estas reformas de mayor calado, la Comisión aconseja otras modificaciones puntuales como:

- Suprimir la bonificación del 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tienen una antigüedad mínima de 25 años, que producen tanto contaminación acústica como un nivel importante de emisiones a la atmósfera.
- Adaptar la exención prevista para personas con discapacidad, aclarando que incluyen situaciones como la incapacidad permanente absoluta y la gran invalidez (actualmente no previstas).
- Incluir un nuevo supuesto de prorrateo de cuota en aquellos casos que se produzca una baja del vehículo por exportación, subsanando una carencia de la actual regulación.

3.1.4. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

Sin lugar a dudas, el tributo local cuya reforma es más urgente es el IIVTNU, puesto que sobre el mismo han recaído

²⁸ Lo que podría haberse hecho tomando el modelo del IRAP italiano o del Gewerbesteuer alemán, ambos con una considerable potencia recaudatoria, cercana a los 50.000 millones de euros, frente a los 1.500 millones que el IAE español recaudó en 2015.

²⁹ Parágrafo 105.

³⁰ Págs. 332-333.

³¹ Vid. GARCÍA MARTÍNEZ, A. “La competencia fiscal en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, Competencia Fiscal y Sistema Tributario: dimensión europea e interna, Cizur Menor, Navarra: Aranzadi, 2014; p. 955-989.

³² Ya sea mediante cuotas más bajas, aplicando el coeficiente mínimo de 1 (art. 95.4 TRLRHL) o bien a través de las bonificaciones, especialmente la medioambiental (art. 95.6 TRLRHL).

diversas sentencias constitucionales³³ que declaran que los preceptos reguladores del hecho y la base imponible, así como el referido al obligado cálculo de la cuota conforme al método objetivo para la base [arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLRHL y homólogos en las normas forales enjuiciadas] son inconstitucionales y nulos, aunque “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor” [por todas, STC 59/2017, de 11 de mayo, FJ 5 a)].

Ya nos hemos referido en otros trabajos publicados en números anteriores de BIT Plus a las dudas que plantean las sentencias y a la cuestión de las posibles vías de recuperar las cantidades satisfechas por este impuesto³⁴. Son también numerosos los comentarios de la doctrina valorando las sentencias y su alcance práctico³⁵.

Se trata ahora de resumir las propuestas que formula la Comisión sobre este maltrecho tributo.

Para ello, comienza señalando que, a su juicio, supone una doble imposición (lo que, conviene aclarar, no lo hace inconstitucional *per se*) porque grava rentas que ya tributan en otros impuestos.

Ello le lleva a plantearse como alternativas, bien su eliminación, en cuyo caso debería sustituirse por otro recurso financiero local (apunta que podría ser un recargo o participación en aquellos tributos que gravan las plusvalías en los bienes inmuebles o los que gravan las transmisiones inmobiliarias³⁶); o bien su **mantenimiento**, que debería ir acompañado

de importantes cambios, opción esta por la que se decanta. En este sentido, los cambios propuestos son:

- Establecer un supuesto de **no sujeción**, de forma que el impuesto no se aplique en los casos en los que no hay incremento de valor, para dar cumplimiento a las sentencias constitucionales que han considerado que este efecto es contrario al principio de capacidad de pago del art. 31.1 CE.
- Ampliar su ámbito objetivo a **todos los inmuebles**, de suerte que se aplique no solo a la transmisión del terreno, sino también a la construcción; y no solo a los bienes de naturaleza urbana sino también a los rústicos.

El Informe justifica esta propuesta en que la separación entre el valor del suelo y el vuelo es problemática y en que la acción urbanística de los entes públicos no se agota en el suelo sino que alcanza también a las construcciones.

- Incluir la tributación de las plusvalías generadas en un **periodo inferior al año**, que pueden ser las más especulativas y, por tanto, más merecedoras de gravamen³⁷.
- Calcular la **base imponible** mediante diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición, teniendo en cuenta las inversiones y mejoras efectuadas, los gastos y tributos inherentes a las respectivas transacciones y el efecto de la inflación. Se aplicaría un método de cálculo similar al que se sigue para los impuestos personales que recaen sobre la ganancia patrimonial, aunque, por ejemplo, desde 1 de enero de 2015, la inflación ya no se considera en la normativa estatal del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. La Comisión opta así por un concepto específico de incremento (aunque necesitado de alguna concreción mayor) que se acercaría al de los impuestos personales aunque no tendría por qué coincidir totalmente con ellos.
- Para corregir la **doble imposición** se propone que el nuevo impuesto sea deducible de la base imponible de los que gravan las plusvalías inmobiliarias. Ahora bien, conviene tener en cuenta que si el nuevo impuesto solo se deduce de la base imponible no se eliminará la doble imposición más que de forma parcial. Para que la eliminación sea total, la deducción debería operar en la cuota.
- Revisar, se entiende que a la baja, los tipos de gravamen para ajustarse a la sustitución de valores catastrales por valores reales.
- Simplificar la gestión y generalizar el sistema de autoliquidación, reforzando los mecanismos de intercambio de información entre Administraciones tributarias.

Alguna de las propuestas señaladas caminan en la línea de las que ha realizado la Federación Española de Municipios

33 Sentencias 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo; y 59/2017, de 11 de mayo, que declaran parcialmente la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos reguladores del hecho y la base imponible del IIVTNU de los territorios de Gipuzkoa, Álava y territorio común, respectivamente. A ellas se ha unido la STC 72/2017, de 5 de junio, referida a la normativa foral navarra.

34 Vid. UTANDE SAN JUAN, J.M. “Origen, contenido y efectos de las recientes sentencias constitucionales en torno al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”, BIT Plus núm. 208, junio 2017 y “Más sobre la inconstitucionalidad parcial del IIVTNU: vías de reclamación, situación transitoria, propuestas de reforma”, BIT Plus núm. 211, septiembre 2017.

35 Por citar los más destacados: CHICO DE LA CÁMARA, P. “Algunas propuestas de lege ferenda para adaptar la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la plusvalía municipal a nuestra Constitución”, Tributos Locales, Monografías: nº 3, 2017, págs. 13-27; GARCÍA FRIAS, M.A. y PÉREZ MARTÍNEZ, V. “El IIVTNU tras su declaración de inconstitucionalidad por las SSTC 26/2017 y 37/2017 ¿Quo vadis?”, Tributos Locales, Monografías: nº 3, 2017, págs. 32-53; LASARTE LÓPEZ, R. “Cuestiones conflictivas en el sistema de cálculo de la plusvalía sometida a gravamen en el IIVTNU. Consideraciones tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional”, Tributos Locales, Monografías: nº 3, 2017, págs. 57-80; MARÍN-BARNUEVO FABO, D. “Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava”, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 409, 2017, págs. 5-44; ORÓN MORATAL, G. “La declaración de inconstitucionalidad del impuesto de plusvalía en los territorios forales y el estímulo para que desaparezca sobrevenidamente el objeto en las cuestiones de inconstitucionalidad pendientes”, Tributos Locales, Monografías: nº 3, 2017, págs. 83-95; y PALAO TABOADA C. “Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU”, Nueva fiscalidad, Nº. 2, 2017, págs. 17-45.

36 MARÍN-BARNUEVO, op. cit. págs. 42-44 y CHICO DE LA CÁMARA op. cit. pág. 25 también contemplan la posible sustitución del IIVTNU por otros recursos. El primero, sugiere como alternativas aumentar las transferencias del Estado en el importe de la recaudación perdida o incorporar su carga fiscal a otro impuesto, como podría ser el IBI o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITPAJD). CHICO DE LA CÁMARA plantea la posibilidad de un recargo municipal sobre el IRPF o bien sobre el ITPAJD.

37 Esta es una reivindicación tradicional de los EELL. De hecho, se reconoció para la ciudad de Barcelona en su ley especial (art. 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo).

y Provincias (FEMP)³⁸ que, tras su reunión de 30 de mayo de 2017, acordó trasladar al Gobierno la petición de que, a la mayor brevedad posible, promoviera una iniciativa legislativa de reforma del IIVTNU para cumplir con la STC 59/2017. A tal efecto, la FEMP plantea dos alternativas:

a. Una primera consistiría en mantener el cálculo de la base referenciado al valor catastral, pero siguiendo la evolución real del mercado inmobiliario, para lo cual se aprobarían unos índices de evolución del valor del suelo para cada año. La aplicación de estos índices al valor catastral daría lugar a la base imponible.

Dicha medida se completaría ofreciendo a los contribuyentes la posibilidad de acreditar que no ha existido un incremento de valor en el periodo de que se trate. En caso de controversia con el ayuntamiento, se aplicaría lo dispuesto en el art. 57 de la Ley General Tributaria (que prevé los medios de comprobación de valores que puede utilizar la Administración y la tasación pericial contradictoria como vía para zanjar las disputas entre la Administración y los contribuyentes).

Se propone, asimismo, que tributen las plusvalías inferiores al año, coincidiendo con la recomendación de la Comisión.

b. La segunda iría más en la línea del impuesto global sobre las plusvalías inmobiliarias que sugiere la Comisión. Así, el vigente sistema objetivo se sustituiría por uno que tenga en cuenta el incremento real de valor calculado como en la imposición de carácter personal, por diferencia entre el valor de transmisión menos el de adquisición. Tal y como se propone en el Informe, se gravaría tanto el incremento del suelo como de la construcción y tanto en inmuebles rústicos como urbanos, incluidas las plusvalías inferiores al año y previendo que la cuota del impuesto sea deducible en los impuestos estatales sobre la renta personal.

Con independencia de la opción que se tome, la FEMP aboga por que el Estado compense a los ayuntamientos que tengan aprobado el impuesto por la pérdida de recaudación derivada de la declaración de inconstitucionalidad del gravamen de las minusvalías.

Junto a las propuestas del Informe de la Comisión de Expertos y de la FEMP, reconocidos autores como MARÍN-BARNUEVO³⁹ y CHICO DE LA CÁMARA⁴⁰ han expuesto las alternativas de configuración que pueden plantearse, aportando una valoración de los pros y contras de cada una de ellas. Así, en el caso de inclinarse por una “plusvalía real”, el primer autor señala que habría que especificar si se toman tal cual los valores de adquisición y transmisión declarados

o si se modulan por las reglas previstas en los impuestos personales.

En este último caso –apunta– habría que reparar en que para determinar la ganancia patrimonial la normativa del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades tienen en cuenta los gastos en que se incurra para la adquisición y transmisión, las amortizaciones, las mejoras, actualización de los valores⁴¹, etc. Además, el método de cuantificación seguido no es el mismo en ambos impuestos personales, como tampoco coincide el momento temporal en que se calcula y se declara la renta del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades con el de declaración o autoliquidación del IIVTNU; aspectos todos ellos que convendría abordar.

MARÍN-BARNUEVO se cuestiona, asimismo, si para evitar la infravaloración de los valores de transmisión convendría dar entrada al concepto de “valor real” propio del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con la litigiosidad subsiguiente.

De hecho, las soluciones de urgencia adoptadas en los territorios históricos del País Vasco⁴² apuestan por esto, pues el incremento de valor (de lo que depende que se pueda exigir el tributo) se calculará a partir del valor de adquisición y de transmisión del terreno tenidos en cuenta, o que hubieran debido tenerse en cuenta a efectos de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos⁴³.

Dando respuesta a una parte de las dudas que pueden surgir, la regulación de los territorios forales vascos especifica que: i) cuando no se pueda determinar la existencia, o en su caso inexistencia, de incremento de valor de los terrenos de acuerdo con las reglas de los impuestos que gravan la transmisión “se utilizará como referencia el valor real que en cada caso corresponda”; ii) sobre los valores anteriores “no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo”, separándose, por tanto, de lo que disponga la normativa del impuesto personal; y iii) para dividir entre el valor de la construcción y del terreno se tendrá en cuenta la proporción que conste en el valor catastral en el momento de la transmisión.

MARÍN-BARNUEVO también toma en consideración otras posibles alternativas distintas al “valor real” como sería

41 Aunque actualmente la normativa estatal del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades no prevén la actualización del valor de adquisición para descontar el efecto de la inflación, esta ha sido una regla tradicional para inmuebles y no cabe descartar que en una futura situación inflacionista pueda volver a introducirse en la normativa de estos tributos.

42 Se trata del Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el IIVTNU de Gipuzkoa; del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, de 28 de marzo, de Álava/Araba; y del Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio, de Bizkaia.

43 Conviene recordar que en el caso de que la transmisión sea gravada por IVA, la normativa de este impuesto (art. 78) no prevé valor alguno, sino la contraprestación satisfecha, como acertadamente apunta ORON MORATAL, G. op. cit. pág. 93.

38 Propuestas que se pueden consultar en: <http://www.femp.es/comunicacion/noticias/propuesta-de-la-femp-al-impuesto-sobre-plusvalias>.

39 Op. cit. págs. 33 y ss.

40 Op. cit. págs. 20 y ss.

la comparación entre valores catastrales entre el momento de adquisición y transmisión (lo que se enfrenta al problema del retraso con el que se llevan a cabo las revisiones catastrales, pues entre cada una suelen transcurrir de 10 a 15 años) o bien el uso de la figura del “valor catastral referenciado”, al que antes hemos aludido, pero que carece todavía del necesario desarrollo normativo.

Por su parte, CHICO DE LA CÁMARA esboza dos posibles alternativas a la actual configuración de la base imponible:

i) una “de mínimos”, que mantendría el actual sistema objetivo pero aplicando los coeficientes legalmente establecidos sobre el valor catastral del terreno en el momento de la adquisición en lugar del que tenga en el momento de la transmisión (como ahora) y permitiendo en todo caso al contribuyente que pruebe la inexistencia de plusvalía; y ii) otra, de mayor alcance, con dos posibles variantes, una en la línea de gravar el incremento en términos de renta, con las modulaciones que correspondan, y una segunda que tendría en cuenta la diferencia de valores catastrales, en la medida de lo posible “referenciados” con arreglo al modelo en que trabaja la Dirección General del Catastro.

Así pues, estando sobre la mesa del Gobierno la necesaria reforma de este impuesto, el Informe de la Comisión de Expertos hace su aportación, al igual que la FEMP y la doctrina, para una reorientación de este impuesto que lo adecue a la doctrina constitucional.

Junto a la nueva configuración que propone, la Comisión formula algunas propuestas más específicas de carácter técnico, en concreto:

- Reconsiderar la norma por la que en las transmisiones onerosas de inmuebles por no residentes el adquirente se convierte en sustituto del contribuyente (que en las operaciones a título oneroso es el transmitente). Según el Informe, esta medida, que tiene una finalidad de control, puede constituir un obstáculo para estas operaciones⁴⁴ por lo que propone reemplazar este mecanismo por otro que garantice igualmente la exacción del tributo, como un pago a cuenta previo a la elevación a escritura pública o el cierre registral⁴⁵.
- Establecer una regla para que las liquidaciones del IIVTNU practicadas a las herencias yacentes tengan

el carácter de pago a cuenta de la que se practique con carácter definitivo a los adquirentes de los bienes, evitando así que se pierdan los beneficios fiscales que serían aplicables en caso de no haber existido un periodo de proindiviso.

3.1.5. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)

El ICIO es, junto al IIVTNU, el otro impuesto potestativo que prevé el TRLRHL y aunque su potencia recaudatoria⁴⁶ se ha visto bastante minorada a raíz de la crisis, sigue siendo fuente de notable litigiosidad.

Las propuestas de la Comisión sobre el mismo giran en torno a tres aspectos: reducir la conflictividad que suscita, mejorar su coordinación con las tasas urbanísticas y perfeccionar el sistema de gestión.

a. En el primer aspecto, el Informe incide sobre la definición del hecho y de la base imponible. Así, propone que en la redacción del hecho imponible se clarifique que están sujetas determinadas operaciones como las concesiones, las órdenes de ejecución forzosa y las obras de interés general, aunque no estén expresamente citadas, ya que en todas ellas se pone de manifiesto la capacidad económica que busca gravar el ICIO. Asimismo, la Comisión propone especificar que están sujetas las obras “ilegales”, entendiendo por tales las que cumplen la normativa urbanística pero se han llevado a cabo sin la preceptiva licencia, diferenciándolas de las obras “ilícitas”, que están prohibidas y por ello deberían excluirse de tributación.

En cuanto a la base imponible, la Comisión propone que la ley especifique con la mayor concreción posible las partidas del presupuesto de obra que se deben integrar en ella, puesto que la expresión “coste real y efectivo” actualmente empleada por el art. 102.1 TRLRHL es una fuente continua de conflictos. A tal efecto, propone aclarar que la base son los costes directos y efectivos de la obra, excluyendo cualquier coste indirecto y la aplicación de valores *a forfait* (que cumplen peor con el principio de capacidad de pago).

b. Respecto a la compatibilidad con las **tasas urbanísticas**, cuestión problemática a la vista de la habitual cuantificación de estas como un porcentaje del presupuesto de obra, la Comisión propone aclarar que se trata de dos hechos imponibles distintos. Para ello, es imprescindible que la tasa se calcule atendiendo exclusivamente al coste del servicio prestado (otorgamiento de la licencia), sin tener en cuenta el importe de las obras. De esta forma, se podrían mantener ambas figuras, pero sin permitirse la deducción de los importes satisfechos en concepto

44 El Informe parece asumir que, a igualdad de condiciones, el adquirente podría preferir comprar a un residente y evitar así convertirse en sustituto pero, a nuestro juicio, no parece probable que la decisión de realizar una adquisición inmobiliaria vaya a depender de esta circunstancia, salvo supuestos muy excepcionales.

45 Conviene recordar, no obstante, que el art. 254.5 de la Ley Hipotecaria, introducido por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, ya prevé un cierre registral en el IIVTNU, al señalar que “[e]l Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo”.

46 En 2015 recaudó unos 580 millones de euros en el conjunto de municipios en que se exige, lo que representó aproximadamente poco más del 1% de los ingresos no financieros municipales.

de tasas urbanísticas de la propia cuota del ICIO (art. 103.3 TRLRHL).

- c. En tercer lugar, la Comisión constata que la actual regulación en que el devengo se sitúa en un momento anterior a la realización del hecho imponible, exigiéndose primero una liquidación “provisional” y más tarde una “definitiva”, resulta compleja y poco ortodoxa desde el punto de vista de la técnica tributaria. Propone, en consecuencia, la modificación de los arts. 102 y 103 TRLRHL para establecer la obligación de hacer un pago a cuenta en el momento de otorgarse la licencia o, en su defecto, con ocasión de inicio de la obra; y una autoliquidación definitiva al finalizar la misma, que servirá para iniciar el cómputo del plazo de comprobación, y permitirá calcular la cuota a pagar conociendo todos los costes directos y efectivos de la obra ya finalizada.

3.1.6. Nuevos impuestos y recargos

En el capítulo de las nuevas figuras, el Informe hace las siguientes propuestas:

- a. En relación con los **cotos de caza y pesca**, más que crear un nuevo tributo, se postula red denominar como “impuesto sobre los aprovechamientos de los cotos de caza y pesca” la única modalidad subsistente del impuesto municipal sobre gastos suntuarios (disposición transitoria sexta TRLRHL), conservando su carácter potestativo. Aprovechando el cambio, se deberían revisar y simplificar su estructura, fijando la base imponible en atención a la superficie del coto, con tipos diferenciados según la tipología del mismo y tipos reducidos cuando, por causas no imputables al titular, el aprovechamiento se vea reducido. Dentro de un margen previsto en la ley los municipios podrían modificar tales tipos.
- b. Instaurar un nuevo tributo –también potestativo– ligado a las **estancias turísticas** en establecimientos hoteleros, a la vista de la capacidad económica que éstas revelan y de los servicios públicos municipales que reciben los turistas (principio de beneficio). Además, el Informe destaca que figuras similares están presentes en muchos otros países, así como en España, aunque de carácter autonómico⁴⁷, considerando la Comisión que cobra más sentido a nivel municipal.

En cuanto a su articulación, y en la línea de los impuestos autonómicos actualmente existentes, el hecho imponible sería la estancia en establecimientos turísticos, definidos de la forma más amplia posible; el contribuyente sería el turista, pero actuaría como sustituto y obligado frente a Hacienda el establecimiento; y la cuantificación se haría con base en el número de días de estancia, aplicando unos tipos en función

⁴⁷ Actualmente están vigentes impuestos de esta clase en Cataluña (Ley 5/2012, de 20 de marzo) y en Illes Balears (Ley 2/2016, de 30 de marzo). En esta última comunidad ya se aprobó uno con anterioridad, entre 2001 y 2003, pero fue derogado debido a la fuerte oposición suscitada.

de la categoría del establecimiento. El Informe⁴⁸ plantea que habría que aplicar el art. 6.2 LOFCA en relación con los impuestos autonómicos ya en vigor, aunque no precisa en qué sentido⁴⁹.

- c. Por último, se apuesta por que las EELL puedan establecer un recargo de tipo fijo sobre la cuota líquida del IRPF. En los municipios de más de 20.000 habitantes lo fijaría el ayuntamiento respectivo. En los de población inferior, serían las Diputaciones Provinciales, Consejos y Cabildos Insulares las que aprobarían un recargo sobre la cuota líquida estatal del IRPF de los contribuyentes con residencia habitual en ellos. Se contempla también la posibilidad de recargos provinciales sobre impuestos municipales.

3.2. Tasas y contribuciones especiales

3.2.1. Tasas

Las tasas, que a nivel estatal y autonómico tienen una importancia muy secundaria, juegan un importante papel en la financiación de las EELL⁵⁰. Las propuestas del Informe, que parten de reconocer esta importancia, se pueden resumir de la siguiente forma:

- a. En cuanto al hecho imponible de las tasas se propone recoger el criterio jurisprudencial y poner fin así a la controversia sobre son tasas si las cantidades exigidas en los servicios prestados mediante formas indirectas de gestión⁵¹.

Conviene aclarar que lo son siempre que el servicio o actividad se lleve a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa y su titularidad corresponda a un ente público, debiendo aclararse también cómo afecta esto a la aplicación del IVA a las cantidades cobradas por el servicio.

En línea con lo anterior, se exhorta a precisar mejor cuándo los bienes o servicios deben considerarse

⁴⁸ Parágrafo 197.

⁴⁹ El art. 6 LOFCA se refiere en el último inciso de su apartado 2 a que “cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”. Pues bien, si admitimos que en este precepto se incluye el establecimiento de un nuevo impuesto local, en la medida en que el Estado lo incorpora al TRLRHL, parece que deberían instrumentarse medidas de compensación o coordinación. La duda sería si serían con cargo al Estado o a los EELL, que van a beneficiarse la nueva recaudación. Al configurarse como un tributo potestativo, dependiente por tanto de la voluntad última de cada municipio, parece más razonable que corra a cargo de estos, aunque la implementación práctica no parece sencilla.

⁵⁰ Su recaudación en 2015 ascendió a 6.200 millones de euros, en torno a un 11% del total de los ingresos no financieros. Haciendas Locales en cifras 2015, pág. 42.

⁵¹ Vid. SAN MARTÍN RODRÍGUEZ, A. “¿Fin del debate sobre la naturaleza jurídica de las contraprestaciones satisfechas por la prestación del servicio público de distribución de agua?”, BIT Plus, núm. 210, agosto 2017, pág. 37, que se hace eco de las sentencias del Tribunal Supremo de 23 y 24 de noviembre de 2015, según las cuales la modificación del apartado segundo del artículo 2.2 a) de la Ley General Tributaria de 2003 por la disposición final quincuagésima octava de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible no cambia la naturaleza de la tasa, que debe ser independiente de la forma de gestión del servicio público que se adopte.

imprescindibles y coactivos, ya que cualquier de estos rasgos determinan la calificación como tasa.

- b. Respecto de la cuantificación de las tasas por servicios o actividades, se propone un enfoque individual, en lugar del actual de grupo, de la equivalencia de coste, en la medida en la que las particulares características del servicio o actividad lo permitan. El Informe, no obstante, es consciente de la dificultad que esto entraña en muchos casos (una caso paradigmático de esto es la tasa por recogida de basura), por lo que insta a encontrar un equilibrio entre lo posible y lo idóneo.

En lo referente a las tasas por aprovechamiento especial o utilización del dominio público, cuya cuantificación dispone la ley que se haga por referencia al valor de mercado de la utilidad para el contribuyente, se proponen las siguientes opciones (no necesariamente excluyentes):

i) introducir en el TRLRHL los parámetros que, en todo caso, habrán de ser tenidos en cuenta en la cuantificación de este tipo de tasas;

ii) prever una fórmula fija y simplificada de cuantificación de las tasas más controvertidas, particularmente de la famosa “tasa del 1,5 por 100” que tan conflictiva resulta, mediante un forfait⁵² que podría englobar todas las tasas ligadas al mismo servicio, incluido el ICIO que deban satisfacer los operadores;

iii) remitir a un ulterior desarrollo reglamentario la redacción de modelos de informes técnico-económicos para las tasas más habituales;

iv) aprobar una ley específica de tasas locales en la que se ordenen y clarifiquen los criterios de cuantificación para cada una de ellas.

- c. El Informe hace hincapié en la importancia del informe técnico-económico que debe formar parte del expediente administrativo de las tasas como garantía para los administrados y para que el principio de equivalencia se cumpla. A tal efecto, se propone que sea obligatorio no solo para la creación sino también para la modificación sustancial de las tasas.

En dicho informe se deberá justificar el importe de las cantidades exigidas y el grado de cobertura financiera de los costes correspondientes, calculado conforme a una metodología común.

Se indica también que para garantizar que el equilibrio se cumple también durante los años posteriores a la creación o modificación de la tasa es necesario incorporar las correspondientes herramientas de cálculo, control y seguimiento.

Este mismo informe se debe exigir –consideran los expertos– en el procedimiento por el que se establezcan

o modifiquen los precios públicos, ya que, estos deben cubrir como mínimo el coste del servicio correspondiente (a diferencia de las tasas, para las que el coste opera como un máximo), lo cual requiere también conocer dicho coste y el grado de cobertura financiera.

3.2.2. Contribuciones especiales

El Informe entiende que esta figura debe revisarse, dada su escasa aplicación, debida a la dificultad de medir el beneficio especial que las justifica. No obstante, considera que podrían jugar cierto papel en las llamadas “áreas comerciales urbanas”⁵³.

Una vez que se precise suficientemente qué requisitos deben cumplir estas áreas para recibir un tratamiento fiscal específico, se podría acudir a las contribuciones especiales para financiar las obras necesarias para su creación.

En cuanto al coste ordinario de funcionamiento, la Comisión considera preferible acudir a un posible recargo sobre la cuota del IBI de los establecimientos del área, según hemos indicado al tratar de las recomendaciones sobre este impuesto.

3.3. Procedimientos tributarios

Junto a las recomendaciones específicas para cada tributo, el Informe contiene una serie de propuestas en materia organizativa y procedimental. Son las que siguen:

- Adaptación de la Ley General Tributaria a las particularidades de la aplicación de los tributos locales previendo, por ejemplo, mecanismos para el cobro de deudas tributarias de un municipio sobre bienes situados fuera de su ámbito territorial, que es un problema habitual.
- Implantación de procedimientos telemáticos de aplicación y revisión de los tributos, cumpliendo con los mandatos de las leyes 39/2015, de procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas y 40/2015, de régimen jurídico del sector público, ambas de 1 de octubre.
- Impulso del intercambio automático de información entre Administraciones. En materia de información también se debe prever expresamente la obligación de los sujetos pasivos de las tasas de suministrar la información con relevancia tributaria que sea necesaria para su exacción.
- Ampliación de la delegación en los municipios de la inspección catastral del IBI y censal del IAE, siempre que acrediten suficiente capacidad de gestión.

⁵³ Esta figura es originaria de Estados Unidos donde nació como alternativa urbana a los grandes malls, constituyéndose en un sistema de gestión público-privada de algunos sectores comerciales de la ciudad, especialmente de los conocidos como “Centros Comerciales Abiertos”. Esta figura ha cuajado en algunas ciudades de Europa con centros históricos repletos de comercio turístico, bares, cafés y restaurantes. Se puede consultar al respecto el “Plan Integral de Apoyo a la Competitividad del Comercio Minorista de España 2017”, del Ministerio de Economía y Competitividad.

⁵² Similar al régimen tributario especial que se regula en la Ley 15/1987 de 30 de julio de la Compañía Telefónica Nacional de España, pero aplicable a todos los operadores de un mismo servicio.

- En materia de revisión en vía económico-administrativa municipal, se hacen varias proposiciones:
 - Generalizar esta vía a aquellos ayuntamientos no considerados “grandes ciudades”, mediante un órgano supra municipal, por ejemplo, dependiente de las Diputaciones.
 - Mejorar el cumplimiento de los plazos generales para resolver los recursos y reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local, dotando de los medios suficientes a los órganos competentes.
 - Crear un nuevo recurso extraordinario para la unificación de doctrina en la vía económico-administrativa local.
 - Recoger expresamente la condena en costas a la Administración cuando no actúe de buena fe.

3.4. Las transferencias

En el ámbito local las transferencias juegan un papel menos importante que en la financiación de las CCAA, pero también son decisivas para equilibrar las cuentas de las EELL pues la disparidad en capacidad fiscal de estos es amplia. La Comisión reconoce que el actual sistema presenta importantes inequidades horizontales que, además, se han ido agravando con el tiempo.

El Informe sostiene que el sistema de transferencias debería establecer una cuantía inicial (equilibrio vertical), con unos compromisos sobre su evolución y revisión, y un objetivo de equilibrio horizontal, que distribuya los fondos en atención tanto a factores de necesidad (que reflejen el coste de las competencias y fomenten la gestión colaborativa de los servicios), como de capacidad fiscal (en sentido inverso, que puede medirse mediante una combinación de la base del IBI y del IRPF de los habitantes del municipio).

Una vez fijado el sistema de transferencias, debería revisarse periódicamente, por ejemplo, cada cinco años. Dentro del quinquenio, debería elegirse un índice de evolución que, en la medida de lo posible, debería ser el mismo que se utilice para la financiación autonómica.

Frente al actual índice basado únicamente en los ingresos tributarios del Estado, se propone otro que también tenga en cuenta la evolución del PIB⁵⁴.

La Comisión es crítica con el funcionamiento del sistema de financiación para las EELL “en régimen de cesión”⁵⁵

54 En concreto, se propone un índice que en un 50% podría ser el actual ITE, pero con criterio de devengo y no de caja, pues provoca problemas de volatilidad; y en el 50% restante, el PIB.

55 De acuerdo con el art. 111 TRLRHL los municipios que sean capitales de provincia, o de comunidad autónoma, o que tengan población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes reciben unos pequeños porcentajes de cesión de determinados tributos (2,1336 por 100 del IRPF, 2,3266 por 100 del IVA y 2,9220 por 100 de los Impuestos Especiales de Fabricación) y por otra parte reciben una transferencia del llamado fondo complementario de financiación. Este mismo sistema se aplica a las Diputaciones y a los Consejos y Cabildos insulares. Por su parte, los municipios que no reúnen alguno de los requisitos del art.111 TRLRHL reciben toda su financiación de origen estatal de la participación en ingresos del Estado prevista en los arts. 123 y 124 TRLRHL.

de modo que propone suprimir dicha cesión e integrar en único fondo el actual fondo complementario de financiación y la participación en tributos del Estado.

El fondo resultante sería distribuido entre las entidades locales con objetivos niveladores (con criterios de necesidad y capacidad fiscal, según se ha indicado), con diferentes criterios según el tamaño de los municipios⁵⁶.

En el caso de las Diputaciones provinciales, Consejos y Cabildos Insulares, además de integrar el actual fondo complementario de financiación con los impuestos cedidos estatales, se considera conveniente reforzar el componente tributario de su financiación a través de **recargos** sobre impuestos municipales y de recargos en el IRPF, según se apuntó más arriba.

La participación provincial en ingresos del Estado debe fijarse atendiendo a criterios como la población (ponderada, en su caso, por la edad), el número de municipios de menos de 1.000 habitantes y otras variables como la dispersión geográfica, la superficie provincial, etc.

Por lo que respecta a la participación en ingresos de las CCAA, la Comisión considera que hay un amplio recorrido, con base en el principio de subsidiariedad consagrado en la Carta Europea de Autonomía Local.

Se propone que dicha participación sea mayoritariamente incondicionada y se utilicen para financiar la delegación de nuevas competencias (por ejemplo, en materia de servicios sociales y programas deportivos y culturales) y para corregir insuficiencias en delegaciones anteriores (gastos de suplencia).

Por último se hacen una serie de recomendaciones referidas a la subvención estatal al **transporte colectivo** urbano⁵⁷: aumentar su cuantía, que ha venido disminuyendo desde 2011, revisar las variables con las que se distribuye (actualmente un 85% depende del déficit medio por billete, cuando hay otros criterios que deberían tenerse en cuenta), ampliar los contratos-programa a ciudades de tamaño medio (en la actualidad solo existen para Madrid y Barcelona) y avanzar hacia la aprobación de una ley estatal del transporte colectivo urbano y metropolitano, en la línea de países de nuestro entorno.

4. CONCLUSIÓN

El Informe no plantea modificaciones de gran profundidad en la financiación de las EELL, pero sí una imprescindible actualización de sus instrumentos, a la vista de que básicamente se mantienen como se diseñaron para la reforma de 2003.

En el campo tributario los cambios más importantes se refieren al IIVTNU, en la línea de convertirlo en un impuesto

56 Para los de más de 20.000 habitantes el criterio podría ser únicamente población, mientras que para los de menos población se incluirían criterios de coste como la dispersión geográfica.

57 Disposición adicional quinta TRLRHL.

sobre plusvalías reales de todos los inmuebles (reforma especialmente urgente por la situación creada tras las sentencias constitucionales), al IVTM, para “medioambientalizarlo”, y a la cuantificación de las tasas, insistiendo en su justificación. Pero también se plantean ajustes en el IBI, el IAE y el ICIO. En cuanto a los aspectos no tributarios, el Informe deja constan-

cia del buen resultado de la consolidación fiscal de las EELL, en gran parte gracias a la normativa sobre estabilidad presupuestaria, recomendando suprimir el régimen de cesión e introducir ciertas mejoras en las variables utilizadas para una distribución más equitativa de la participación en ingresos del Estado.

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 18**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 18**

• Artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores: Carga de la prueba.....	18
• Ampliación de capital y aportación de inmueble con hipoteca.....	18
• Renuncia a la exención del IVA.....	19
• Ampliación de capital con aportación de inmuebles con hipoteca.....	19
• Exceso de adjudicación.....	20
• Adquisición en subasta judicial del inmueble transmitido: Comprobación de valores.....	20
• Bonificación sujeta al compromiso de venta posterior de viviendas dentro del periodo de 3 años: Prescripción.....	21
• Aplicación de la exención del IVA en unos inmuebles destinados a la demolición.....	21
• Aplicación de la exención del IVA en unos inmuebles destinados a la demolición.....	22
• Obras de rehabilitación destinadas a actividad hotelera.....	22
• Cesión gratuita de suelo entre un ayuntamiento y su empresa municipal de la vivienda.....	23
• Escritura de redistribución hipotecaria relacionada con VPO.....	23
• Escritura de reconocimiento de deuda e hipoteca cambiaria.....	24
• Declaraciones de obra nueva y divisiones horizontales.....	24
• Condición resolutoria explícita.....	24
• Hipoteca unilateral.....	25
• Disolución de comunidad hereditaria.....	25
• Escritura notarial de novación de crédito hipotecario.....	25
• Declaración de obra nueva: Prescripción.....	25
• Exención a las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación.....	26

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 26

• Responsabilidad patrimonial por violación del derecho comunitario por un Estado.....	26
• Transmisión de inmuebles a cambio de una pensión vitalicia.....	27
• Reducción por transmisión de empresa familiar. Cómputo de las retribuciones del administrador.....	27
• Imposibilidad legal y procesal de autoliquidar.....	27
• Reducción por transmisión de empresa familiar. Cómputo de las retribuciones del administrador cuando se perciben remuneraciones de varias entidades.....	28
• Reducción por transmisión de empresa familiar. Cómputo de las retribuciones del administrador.....	28
• Construcción de vivienda en solar ajeno.....	29
• Reducción por transmisión de empresa familiar. Cómputo de las retribuciones del administrador.....	29
• Bonificación del 99% por donación de vivienda habitual.....	29
• Reducción por transmisión de empresa familiar: retribuciones del administrador.....	30

Procedimiento Tributario 30

• Comprobación abreviada de requisitos contable por el órgano de gestión tributaria.....	30
• Procedimiento de verificación de datos o procedimiento de comprobación limitada.....	31
• Presentación extemporánea de una reclamación económico-administrativa: Validez de la presentación ante la Tesorería de la Seguridad Social.....	31
• Valor probatorio de transmisión en documento privado.....	32
• Improcedencia del procedimiento de verificación de datos.....	32
• Imparcialidad e idoneidad del actuario.....	32
• Recurso extraordinario de revisión por error de hecho.....	33

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

ARTÍCULO 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES: CARGA DE LA PRUEBA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de octubre de 2017

El 21 de diciembre de 2009 se otorgó escritura pública por la que se formalizaba la reducción de capital de la mercantil GI S.L. amortizando 30.413 participaciones, cuya titularidad corresponde a la mercantil FZ S.L. A consecuencia de esa operación el reclamante pasa a tener una participación el 74,68% en el capital de GI S.L. y en la medida en la que el activo de dicha sociedad está constituido por inmuebles en un 70,20%, resulta aplicable la excepción a la exención prevista en el art. 108.2 de la LMV. Como no se realizó liquidación por el ITPAJD, la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid levantó acta en la que, entre otros extremos, señala que la toma de control de la entidad por parte del recurrente, constituye un supuesto de excepción a la exención en la transmisión de valores del artículo 108.2.a) de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Así, en el caso de referencia se dan los siguientes supuestos que exceptúan la aplicación de la citada exención: El adquirente obtiene una participación en el capital social de la sociedad superior al 50 por 100 consiguiendo el control de la sociedad; y más de la mitad del activo de la entidad son inmuebles situados en territorio nacional.

Expone el demandante que: la administración ha incurrido en un error por cuanto que supone que el recurrente era titular del 34,34% del capital social el 21 de diciembre de 2009 y pasa a ser titular del 74,68% después de la reducción de capital; que corresponde a la administración la necesidad de probar los hechos que afirma entre otros que el recurrente era titular del 34,34% antes del 21 de diciembre de 2009; alega asimismo que el mismo día 21 de diciembre de 2009 el recurrente procede a la venta de la totalidad de sus participaciones sociales.

Para la Sala, en nuestro Derecho rige que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos. Efectivamente el artículo 105 de la Ley General Tributaria, establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Consta en el expediente el hecho que da lugar a la consecuencia de aplicación de las normas citadas en la resolución y en concreto: que con fecha de 11 de diciembre de 2009 la mercantil GI S.L. acordó en Junta General la reducción de su capital social mediante la amortización de 29.493 participaciones sociales elevando a público dicho acuerdo mediante escritura pública de 21 de diciembre de 2009. Como consecuencia de ello el actor pasó a tener el control sobre el 74,68% del capital social de la mercantil obteniendo así una posición mayoritaria en la misma lo que necesariamente debe tener como consecuencia la obligación de tributar por el ITPAJD al tratarse de un supuesto de excepción a la exención prevista en el art. 108.2. a) de la LMV.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL Y APORTACIÓN DE INMUEBLE CON HIPOTECA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de octubre de 2017

Se otorgó escritura pública en la que la reclamante procedía a la ampliación de capital social por importe de 111.000 euros mediante la creación de nuevas participaciones sociales que fueron suscritas por la sociedad patrimonial P S.L. mediante

la aportación del inmueble valorado en 216.479,66 euros. Dicho inmueble está gravado por dos hipotecas por importe pendiente de amortizar de 105.479,66 euros, acordándose en la Junta General de BN S.L. cuyo contenido se eleva a público que esa sociedad se subroga en las cargas hipotecarias que gravan la finca aportada. La Liquidación de la Administración tuvo por objeto regularizar el hecho imponible no declarado de adjudicación expresa en pago de asunción de deudas previsto en el art. 7.2.A del TR del ITPAJD. Por tanto, la cuestión a resolver consiste en determinar si, además de producirse el hecho imponible típicamente societario, la ampliación del capital de la sociedad reclamante, es pertinente practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» por asunción expresa de deudas.

Por el recurrente se alega inexistencia de hecho imponible ya que: no existe auténtica subrogación, pues la misma no fue autorizada por el banco; los recibos se siguen emitiendo a nombre del anterior propietario; todos los sujetos intervinientes son personas jurídicas; y el inmueble es el domicilio social de la recurrente por lo que la operación vendría sujeta al IVA y no al ITPAJD.

Para la Sala, es de aplicación lo dispuesto en el art. 7.2. a) del RD pues concurren dos hechos imposables. Se han transmitido bienes inmuebles por valor superior a las participaciones sociales suscritas. Si quien realiza la aportación del inmueble recibe acciones por el valor neto, descontada la deuda es porque la sociedad asume frente a él el importe de las deudas. De manera que la sociedad asume no solo la condición de deudor hipotecario sino que también asume la deuda con el tercero. La ausencia del consentimiento del acreedor no desvirtúa la realización del hecho imponible.

RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de julio de 2017

Se otorga escritura pública de compraventa mediante la cual la entidad actora adquirió de una sociedad mercantil una parcela, situada en un polígono industrial, indicándose en la escritura que «está destinada a uso industrial almacén». En la escritura se hacía constar, igualmente, que se trata de una transmisión exenta de IVA, manifestando la parte vendedora su renuncia a dicha exención y declarando la parte compradora, la entidad actora, ser sujeto pasivo de dicho impuesto con derecho a la deducción total del soportado por la presente adquisición. Esta escritura fue presentada con autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados. La oficina liquidadora consideró que se trataba de una compraventa que debía tributar por ITP al no ser válida la renuncia a la exención de IVA llevada a cabo en la citada escritura por no cumplirse el requisito de tener el adquirente, esto es, la entidad actora, derecho a la deducción total del IVA soportado por dicha adquisición (art. 20.Dos LIVA) porque de la declaración presentada se deducía que estaba sometida a una prorrata general del 1% ya que realizaba operaciones exentas sin derecho a deducción junto a operaciones con derecho a ella.

Para el Tribunal, obra en el expediente un documento privado en el que una agencia de propiedad inmobiliaria hace constar la comercialización de la parcela a instancias de la actora; otro documento privado en el que se reflejan las negociaciones de la actora con una mercantil para contratar el arrendamiento de la parcela; un acta notarial de presencia en la que se refleja que en la parcela existían unos carteles en los que se ofrecía a la venta la parcela a través de la agencia de propiedad inmobiliaria antes mencionada a la que se había entregado el bien para su comercialización; un correo electrónico de una mercantil dirigido a la empresa actora en el que se le envía un proyecto para la construcción de una nave en la parcela, y un segundo correo enviado por la misma empresa a la actora que adjunta un anteproyecto para la construcción de una nave industrial sobre la parcela en cuestión; y por último, una propuesta de construcción y posterior arrendamiento por una empresa. Ninguna tacha a ninguno de estos documentos se opone de contrario.

Con independencia del éxito o no de estas iniciativas, lo cierto es que examinada toda la documentación mencionada en su conjunto, se pone de relieve una indudable intención por parte de la entidad actora de dedicar la parcela adquirida, no a la actividad aseguradora, sino a la actividad inmobiliaria y, por tanto, a su comercialización en este ámbito. Y dado que es un hecho no discutido que, tanto la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones como la de arrendamiento de locales industriales tienen derecho a la deducción total del IVA, debemos concluir que la actora cumple los requisitos para que sea válida la renuncia a la exención del IVA llevada a cabo en la escritura, siendo, pues, improcedente la liquidación por ITP que le ha sido girada.

AMPLIACIÓN DE CAPITAL CON APORTACIÓN DE INMUEBLES CON HIPOTECA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de julio de 2017

El presente pleito proviene de la ampliación de capital de la sociedad limitada mediante la aportación de dos inmuebles valorados con deducción del capital pendiente de amortizar del préstamo hipotecario que pesaba sobre uno de ellos, con subrogación en la obligación personal de pago derivada del préstamo garantizado con hipoteca.

La Administración gestora liquida por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas producida por la adjudicación expresa en pago de asunción de deudas.

Para la Sala son apreciables dos operaciones: la de aumento de capital (asimilable a estos efectos a la constitución de una nueva sociedad) y la de transmisión a la sociedad del exceso de valor de unos bienes a cambio de la asunción de una deuda por cuantía idéntica a ese exceso de valor. Si la aportación no dineraria hubiese tenido un valor equivalente al de las participaciones sociales suscritas, entonces solo existiría una operación sujeta al impuesto sobre operaciones societarias conforme al artículo 19.1.1º del Real Decreto, pero el exceso de aportación y la subrogación en la deuda por dicho exceso constituye el hecho imponible del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas del artículo 7.2.A), el cual dispone que son transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

No puede ser acogido el argumento relativo a la inexistencia o nulidad de la transmisión los inmuebles. En primer lugar, la aportación de los bienes consta en una escritura pública y, en principio, produce los efectos inherentes a la transmisión del dominio entre los contratantes sin que sea necesaria la inscripción registral. En segundo lugar, el desistimiento del contrato por sus otorgantes no exime del devengo del impuesto. Únicamente la nulidad o resolución del contrato traslativo mediante declaración judicial o reconocimiento administrativo firmes, y cuando la transmisión no haya tenido efecto lucrativo, confiere el derecho a la devolución de la cuota.

EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 28 de septiembre de 2017

Alega la parte recurrente que está exenta de liquidar el exceso de adjudicación teniendo en cuenta que las adjudicaciones producidas son fruto de un procedimiento judicial y realizadas por contador partidor, correspondiente el reparto de bienes a las herencias de sus padres, comportando la distribución de los bienes de ambas herencias el mantenimiento de situaciones de indivisión entre la actora y el resto de los herederos, reparto que se llevó a cabo conforme a la pericial practicada en el proceso judicial donde se advierte para la superficie útil de ambas viviendas que son del todo indivisibles o que su divisibilidad les haría desmerecer mucho.

En el supuesto de autos los bienes adjudicados a la actora son una casa en Huelva valorada en 99.008 euros, y una casa en Punta Umbría valorada en 274.245 euros; de suerte que sólo con la adjudicación del segundo de esos bienes citados se superaba el importe de su haber hereditario (266.264,51 euros). Por contra, de adjudicarse la primera casa a otro de los hermanos el exceso de adjudicación habría sido muy inferior teniendo en cuenta que la cuota hereditaria de cada uno de éstos era de 70.597,68 euros. De lo expuesto se desprende: de una parte, que los lotes adjudicados entre los hermanos (con los que la actora mostró su conformidad en la segunda instancia del proceso civil en la que aparece como parte apelada) no son equivalentes y proporcionales atendido el conjunto de los bienes y la posibilidad de realizar un reparto distinto de ellos que respondiera en mejor medida a esos principios; y de otra parte, que el exceso de adjudicación producido no responde necesariamente a la indivisibilidad de éstos.

En definitiva, era posible un acuerdo de adjudicación más respetuoso con los principios de equivalencia y proporcionalidad y que habría comportado excesos y defectos de adjudicación compensables en menor cuantía que la que se produjo los cuáles responderían única e inevitablemente al carácter indivisible de los bienes. De ahí que resulte ajustada a Derecho la decisión de la Administración de gravar por Transmisiones Patrimoniales y en concepto de exceso de adjudicación.

ADQUISICIÓN EN SUBASTA JUDICIAL DEL INMUEBLE TRANSMITIDO: COMPROBACIÓN DE VALORES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 11 de septiembre de 2017

La liquidación tributaria impugnada trae causa de una escritura de por la que la entidad Fondo de Titulación de Activos, Santander de Empresas Diez vendió todos sus activos que en ella se describen a Banco Santander, S.A. por un precio global de 3.293.347,15 euros. Banco Santander, S.A. presentó autoliquidación en concepto de Impuesto sobre Transmisión Patrimonial Onerosa con una base imponible de 537.769,65 euros al tipo impositivo del 8% y un total a ingresar de 43.021,57 euros. La Administración tributaria inició procedimiento de comprobación de valor en relación con el 100% de pleno dominio de cinco inmuebles transmitidos.

Los bienes a que se refiere la liquidación impugnada habían sido adquiridos por el Fondo mediante la cesión del remate hecho a su favor por el Banco de Santander como consecuencia de la ejecución de las hipotecas constituidas sobre los mismos en garantía de operaciones crediticias, en el marco de una subasta efectuada dentro del proceso de ejecución que quedó desierta por falta de postores, adjudicando el remate a calidad de ceder el remate a un tercero, en concreto a Fondo de Titulación de Activos Santander Empresas Diez; que esa decisión se efectuó en las condiciones que resultan del Decreto de Adjudicación aprobado por el Juzgado

de Primera Instancia, a tenor del cuál esa adjudicación tiene lugar por la cantidad, en conjunto, de 645.322 euros; en la escritura de venta se hizo constar un precio ligeramente inferior en atención a que la subasta tuvo un precio de adjudicación que por no estar determinado legalmente no era posible expresar otro inferior.

Para el Tribunal, no es óbice a lo expuesto que los bienes transmitidos objeto de la comprobación de valor hubiera sido adjudicados a la vendedora por precio inferior como consecuencia de una subasta llevada a cabo en el curso de un procedimiento judicial de ejecución hipotecaria. A efectos del ITPAJD ese precio de adjudicación sirve de base imponible, ex artículo 39 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, cuando la transmisión gravada es la que se opera precisamente a través de subasta pública, con intervención por tanto de funcionario que garantiza su regularidad y da fe de su trámite y resultado, y en la que el precio final es consecuencia de los precios ofertados por los licitadores; pero no así en casos como el de autos en que esa transmisión se opera a través de una escritura de compraventa con la única intervención de comprador y vendedor y en la que el precio establecido es el resultado del pacto alcanzado sobre él por las partes contratantes. Por tanto procede la comprobación de valor efectuada por la Administración tributaria.

BONIFICACIÓN SUJETA AL COMPROMISO DE VENTA POSTERIOR DE VIVIENDAS DENTRO DEL PERIODO DE 3 AÑOS: PRESCRIPCIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de julio de 2017

En fecha 5 de noviembre de 2003 se otorga escritura pública de compraventa, subrogación, novación y subsanación de escritura de préstamo con garantía hipotecaria mediante la cual se hace constar que la recurrente, entre otras operaciones, adquiere un edificio entero en régimen de propiedad vertical. En fecha 12 de diciembre de 2003 se presenta ante la oficina liquidadora una copia de dicha escritura pública y las correspondientes autoliquidaciones, solicitando que se aplique la bonificación del 70% del ITP en lo que se refiere a las viviendas con el compromiso de venta posterior de las mismas dentro del periodo de 3 años. El 22 de abril de 2004 se solicita por la recurrente la devolución de ingresos indebidos alegando que la entidad objeto del contrato de compraventa se liquidó al 7% cuando al ser una vivienda le correspondía una bonificación del 70%, pretensión que fue desestimada. En fecha 11 de junio de 2010 se notifica a la recurrente la procedencia de practicar liquidación al tipo del 7%, sin bonificación, dado que no queda acreditada la venta posterior prometida en el periodo de tiempo establecido de conformidad con el art. 13.2 de la Ley 31/2002 de 30 de diciembre de medidas fiscales y administrativas, por lo que no concurren los requisitos para disfrutar de la bonificación del 70%.

La recurrente articula el presente recurso aduciendo la prescripción pues desde que se dictó el fallo del TEAR el 10 de diciembre de 2010 hasta que se recibió la nueva liquidación en junio de 2015, el plazo excede sobradamente los plazos de prescripción alegados.

El término de la Administración para efectuar su derecho liquidatorio no ha prescrito por cuanto el término para liquidar en el presente supuesto es de 7 años (3 años de bonificación provisional en el que la Administración no puede actuar por imperativo legal de conformidad con el art 13.2 de la Ley 31/2002 y 4 años de prescripción ordinaria de conformidad con el art. 66 de la LGT). Presentadas las autoliquidaciones de la operación bonificada en fecha 12 de diciembre de 2003, el cómputo de la prescripción ordinaria se iniciaría el 12 de diciembre de 2006 (transcurridos los 3 años de bonificación provisional), por lo que cuando se notifica a la recurrente en fecha 27 de septiembre de 2010 la correspondiente liquidación, no había prescrito aún el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IVA EN UNOS INMUEBLES DESTINADOS A LA DEMOLICIÓN

Sentencia de Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2017

La cuestión suscitada consiste en determinar si la entrega de los inmuebles recogidos en escritura pública de compraventa está o no exenta del impuesto sobre el valor añadido y, más específicamente, si le es aplicable o no la excepción a la exención prevista en la letra c) del artículo 20.Uno.22º LIVA, por afectar a unos inmuebles cuyo destino es la demolición para realizar una nueva promoción urbanística, o si, como defiende el Gobierno regional recurrente, al ser su objeto unos terrenos que no tienen la calificación de solares ni son aptos para la edificación, la entrega está sujeta y exenta del IVA. En esta segunda hipótesis, la Administración tributaria aragonesa puede girar el tipo incrementado autonómico del 1,5% en concepto de actos jurídicos documentados, conforme al artículo 122-1 TRTC.

Teniendo en cuenta lo anterior, a juicio de esta Sala, el IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes efectuadas a títulos oneroso por empresarios y profesionales en el desarrollo, habitual u ocasional, de su actividad empresarial o profesional.

No tiene ningún sentido someter a tributación aquellas operaciones que no tienen que ver con aquel proceso de producción o de comercialización, que no incorporan el bien al mismo o que no distribuyen prestaciones de servicios relacionadas con él. La entrega de unos terrenos no edificables, que no se encuentran urbanizados o en curso de urbanización y que no cuentan con edificaciones en curso de construcción o terminadas cuya entrega no esté exenta del IVA, en la medida en que no tiene como objetivo inmediato su incorporación al proceso urbanizador es una operación exenta con arreglo al artículo 20.Uno.20º LIVA. Frente a ello, no cabe el argumento, contenido en la sentencia impugnada de que resulta irrelevante ese carácter de no edificable, pues tal condición sólo era transitoria, ya que después se convirtieron en edificables con la aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento. En primer lugar, porque con tal argumento nunca la entrega terrenos no edificables (salvo aquellos con permanente vocación agraria o con reglada clasificación urbanística de no urbanizables) estaría exenta, pues al fin y al cabo todos, más tarde o más temprano, pueden devenir edificables. En segundo término, la norma tributaria aplicable es la vigente al tiempo de producirse el hecho imponible, y lo cierto es que en los casos analizados cuando acaeció la entrega del suelo éste no admitía su edificación, por lo que operaba la exención del artículo 20.Uno.20º LIVA.

APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IVA EN UNOS INMUEBLES DESTINADOS A LA DEMOLICIÓN

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2017

La interpretación de esos los ordinales 20º y 22º del art. 20 LIVA, ha de efectuarse de manera que no resulten contradictorios entre sí y guarden también coherencia con otros preceptos del mismo texto legal. El ordinal 20º proyecta la exención a los terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables y excluye de la misma las entregas tanto de terrenos urbanizados o en curso de urbanización como de aquéllos en los se hallen enclavadas edificaciones sujetas y no exentas al impuesto. También otorga la consideración de edificables a los que sean calificados como solares en la normativa urbanística y a los que sean aptos para la edificación por tener ésta autorizada mediante una licencia urbanística. Y a lo anterior debe añadirse la doctrina contenida en la sentencia de 3 de abril de 2008 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que, en lo que se refiere a qué ha de entenderse por terrenos urbanizados, sigue el criterio material de atribuir esa condición sólo a los terrenos en los que existan operaciones materiales físicas de transformación de los mismos.

El ordinal 22º interpretado conjuntamente con el artículo 5.uno.c) permite, en lo que se refiere a edificaciones, deducir lo siguiente. Que las operaciones sujetas al impuesto son las primeras transmisiones del resultado edificatorio de su actividad profesional o empresarial que efectúen los empresarios o profesionales que define ese artículo 5.uno.c). Que la exención de ese ordinal 22º está referida a las segundas y ulteriores entregas de ese resultado edificatorio. Que la exclusión en dicha exención establecida por la letra c) para «las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística» tiene como explicación que el objeto y el interés de la adquisición es el terreno y no la edificación. Y que solamente si es edificable el terreno en el que se asienten esas edificaciones a demoler (para ser sustituidas) resultara aplicable la exclusión de la exención, pues de lo contrario se establecería por esta vía la no exención de entregas de terrenos no edificables de manera contradictoria con lo que establece el ordinal 20º.

Es, pues, acertado el criterio del recurso de que la excepción a la exención del ordinal 22º solo debe entrar en juego cuando las edificaciones a demoler estén asentadas en terrenos edificables; y no lo es el criterio del TEAR de Aragón, asumido por la sentencia recurrida, de que para que opere dicha excepción resulta intrascendente la condición del terreno.

OBRAS DE REHABILITACIÓN DESTINADAS A ACTIVIDAD HOTELERA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de octubre de 2017

La demandante considera que la compraventa de la cuota indivisa de un edificio se encuentra sujeta y no exenta de IVA al estar destinado a su rehabilitación para la construcción de un hotel, siendo de aplicación el art. 20.Uno.22.B) de la Ley del IVA. La Oficina Liquidadora entiende que no se cumplen los requisitos del citado artículo y por tanto la compraventa está exenta no siendo válida la renuncia a la exención, liquidando por ello el Impuesto de AJD al 1,5%. La Administración funda su decisión en la falta de aportación de los documentos requeridos en cuanto a determinar el importe de las obras y la cuantía de los distintos conceptos y partidas, así como en el hecho de que las obras que el recurrente considera de rehabilitación no pueden ser calificadas como tales.

Para el Tribunal, la mercantil recurrente no ejercitó el derecho de opción de compra de que era titular para destinar el inmueble de autos a hotel, sino para reformarlo y, posteriormente, arrendarlo para su explotación hotelera por un tercero. Por tanto, el hecho imponible gravado es la adquisición de un derecho de usufructo sobre un inmueble que en dicho momento (año 2012) estaba destinado a vivienda, y que continúa estándolo en la actualidad (2017). Así, frente a lo manifestado por la actora

de que su intención era la de explotar el hotel directamente por dicha mercantil, debe oponerse lo reconocido por ésta en la Alegación Primera de su escrito de alegaciones, en el que se afirmaba textualmente que «posteriormente (esto es, una vez adquirido el usufructo que constituye el hecho imponible gravado por la liquidación recurrida), mi representada pretende arrendar el citado inmueble cuyo uso o destino será el de actividad hotelera».

Tampoco es completa la afirmación que realiza la recurrente de que el objeto social es el de explotación hotelera, por cuanto que parece dar a entender que únicamente realiza esta actividad, lo que descartaría que hubiese podido adquirir el inmueble para destinarlo a cualquier otro uso (señaladamente, el residencial). Tampoco hay datos en el expediente o en la documental presentada que acrediten fehacientemente que el inmueble fuese adquirido para un posterior destino hotelero. Así, la única licencia de que se tiene constancia es la licencia de obras para la realización de «Obras de conservación en edificio de uso residencial, vivienda colectiva». Además, en la actualidad y tras la realización de las obras de conservación anteriores, el edificio continúa destinado a vivienda 5 años después de la adquisición del derecho de usufructo gravado. Todo lo anterior ratifica la procedencia de la liquidación girada.

CESIÓN GRATUITA DE SUELO ENTRE UN AYUNTAMIENTO Y SU EMPRESA MUNICIPAL DE LA VIVIENDA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de septiembre de 2017.

La Administración tributaria liquida por la modalidad actos jurídicos documentados en concepto de elevación a la categoría de instrumento público de sendos convenios de cesión gratuita de suelo entre el ayuntamiento de Rivas Vaciamadrid y la Empresa Municipal de la Vivienda de Rivas Vaciamadrid S.A. Entiende la administración que se está ante una primera copia de escritura pública, que se refiere a cosa valuable y que se trata de contrato inscribible pues la transmisión de bienes inmuebles (la cesión) es inscribible en el Registro de la Propiedad. Argumenta el demandante en su escrito de demanda que: el documento que accede al Registro de la Propiedad es la certificación del Secretario del Ayuntamiento no siendo necesaria la escritura pública; por motivos desconocidos se ha plasmado la transmisión en escritura pública; lo anterior (la elevación a escritura pública) es un error jurídico que no puede tener trascendencia alguna.

El Tribunal recuerda que en el caso de autos el 17 de mayo de 2014 y el 17 de abril de 2005 la Empresa Municipal de la Vivienda de Rivas otorgó sendas escrituras de elevación a instrumento público de sendos convenios de cesión. La promotora inmobiliaria presentó copias de la mencionada escritura ante la Comunidad de Madrid, el 18 de mayo de 2004 y el 6 de mayo de 2005, acompañando modelo 600 y modelo 601 en los que se liquidaba el ITPYAJD. En dichas autoliquidaciones se acogía la interesada a la exención. En la demanda, la parte recurrente, que presentó la autoliquidación, viene a contravenir sus propios actos argumentando que no se da el hecho imponible por las razones antes expuestas. En el supuesto de autos se está ante una escritura pública (la propia parte lo reconoce aunque alega error) el acto es económicamente valuable y produce efectos jurídicos (la transmisión de titularidad) por lo que la sentencia es desestimatoria.

ESCRITURA DE REDISTRIBUCIÓN HIPOTECARIA RELACIONADA CON VPO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de septiembre de 2017

Se impugna en esta litis la Resolución de del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, relativa a liquidación derivada de acta de disconformidad por ITPAJD, modalidad Actos Jurídicos documentados, hecha por la Inspección por lo que se refiere a una escritura de redistribución hipotecaria. Entiende la mercantil que procede la aplicación de la exención prevista en el art. 45.I.B)12 párrafo b) del TRITPAJD, a la escritura de redistribución de responsabilidad hipotecaria al tratarse de un acto relacionado con VPO. Además la aplicación de la referida exención resulta de la regulación específica de VPO constituida por el RD 2960/1976 y en concreto de sus artículos 11.1.A.6 y 11.1.B.

El Tribunal, tras la cita del art. 45.I.B)12 b) de la norma citada (que específicamente cita los términos «construcción de edificios en régimen de VPO») acuerda que la interpretación literal de dicho precepto impide que se aplique la exención prevista en dicha norma a la escritura de redistribución hipotecaria efectuada por la reclamante, al no tratarse ni de préstamos destinados a la adquisición de solares o terrenos, ni préstamos para la adquisición de viviendas calificadas como VPO, ni actos relacionados con la construcción de VPO.

El art. 45 a la hora de establecer las exenciones no menciona la distribución de responsabilidad hipotecaria, tratándose de un acto distinto al de la constitución de un préstamo para su adquisición (lo que sí se menciona en la exención de la letra d) del art. 45.I.B.12); y que tampoco se está ante un acto o contrato relacionado con la «construcción de VPO» (lo que sí se menciona en la exención del art. 45.I.B.12.b).

ESCRITURA DE RECONOCIMIENTO DE DEUDA E HIPOTECA CAMBIARIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de septiembre de 2017

La cuestión litigiosa consiste en determinar si una escritura pública, identificada como «escritura de reconocimiento de deuda e hipoteca cambiaria», debe ser objeto de gravamen por el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados. El negocio jurídico que se recoge en esta escritura es el siguiente: D. Te. y D.^a Ce. reciben de D. Eu. en préstamo, la suma de 32.000 euros, préstamo que queda reconocido en este acto. Con el fin de facilitar la prueba de su pago, y de permitir a la parte prestamista, en el supuesto de que le interesara hacerlo, la cesión de los derechos derivados de este préstamo, la devolución o pago de este préstamo se efectuará mediante el pago de dos letras de cambio, libradas en el día de hoy por D. Eu. y que son aceptadas por D. Te. y D.^a Ce.

El recurrente presentó autoliquidación considerando exenta la misma por tratarse de un préstamo entre particulares, al amparo del art. 45.I.B.15 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD. La Administración tributaria practicó liquidación provisional, considerando que la hipoteca garantiza el pago de unas letras de cambio y no del préstamo constituido, teniendo autonomía propia respecto del negocio de préstamo y el derecho que incorpora es exigible por sí mismo.

Para el Tribunal, si la letra de cambio se configura como un negocio jurídico por sí mismo, de carácter abstracto, al margen del negocio causal de préstamo que lo origina, el supuesto de autos no puede quedar englobado en la exención pretendida del art. 45.I.B.15, porque lo garantizado con la hipoteca no es el préstamo sino el pago de las letras de cambio. Y así se desprende también de la propia escritura pública, que en su cláusula primera aclara que la hipoteca se constituye a favor del primer tenedor de la letra, pero también de sus sucesivos tenedores.

Es decir, la hipoteca se constituye a modo de hipoteca de seguridad, mediante la que se garantiza una obligación cambiaria, siendo el deudor hipotecario el aceptante de la letra, y el acreedor hipotecario el librador tomador, pero también cualquier tenedor posterior. La operación, por tanto, queda sujeta al impuesto.

DECLARACIONES DE OBRA NUEVA Y DIVISIONES HORIZONTALES

Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de septiembre de 2017

La controversia objeto del presente recurso gira en torno a la tributación por ITPAJD, modalidad de Actos Jurídicos Documentados, de las declaraciones de obra nueva y divisiones horizontales. A este respecto, para la actora tales actos no modifican ni amplían, a su entender, el contenido de los derechos reales inscritos en el Registro de la Propiedad, no pueden estar sujetos a tributación.

A la anterior argumentación se opone, sin embargo, el tenor literal de la normativa aplicable, que es muy clara sujetando a tributación tanto las declaraciones de obra nueva como los supuestos de división horizontal formalizados en escritura pública.

Así, el artículo 27.1.a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declara sujetos a gravamen «los documentos notariales». Y el artículo 28 siguiente considera como hecho imponible «las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31». Adicionalmente, la tributación por AJD tanto de las declaraciones de obra nueva como de divisiones horizontales es una cuestión pacífica que viene siendo unánimemente admitida por distintos órganos jurisdiccionales.

CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de septiembre de 2017

La resolución recurrida por la Administración tributaria, estima la reclamación argumentando que el hecho imponible regularizado por la inspección consiste en declarar sujeto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados la posposición en relación con las hipotecas que pudieran constituirse, de la condición resolutoria explícita pactada con un consorcio urbanístico.

Para la Sala, en el presente supuesto lo cierto es que contiene un aseguramiento ordenado a garantizar el cumplimiento de determinadas obligaciones inter partes ajenas a la garantía del pago del precio de la compraventa garantizado con la cosa transmitida pues, en efecto tal estipulación se encamina y ordena a garantizar la aplicación efectiva de determinadas obligaciones urbanísticas en el desarrollo o promoción inmobiliaria de la finca en el ámbito directo o indirecto de la protección pública todo lo cual es ajeno al ámbito material objetivo del art 11 de la LH como elemento definidor de la sujeción al ITP. Es por ello que lo garantizado no es el pago del precio (con eficacia resolutoria erga omnes de la transmisión del dominio) sino obligaciones urbanísticas sobre tipo de vivienda y limitaciones en las transmisiones que se relacionan en la propia escritura inmobiliaria.

Siendo todo ello ajeno al ámbito del art 11 de la LH queda fuera del hecho imponible gravado, con independencia de que el pacto sea inscribible y evaluable económicamente no estamos ante un supuesto de sujeción por más que el importe de la indemnización, en caso de incumplimiento de obligaciones urbanísticas, pueda llegar a determinarse en función de tal grado de incumplimiento y la obligación objetivamente afectada por aquel incumplimiento o cumplimiento defectuoso.

HIPOTECA UNILATERAL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 26 de septiembre de 2017

El tema de fondo plantea la cuestión relativa a la tributación de la hipoteca por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados y, en concreto, quién sería el sujeto pasivo conforme al artículo 29 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si la Hacienda Pública, quedando exenta del impuesto, o la sociedad o particular hipotecante, en cuyo caso estaría sujeta a tributación. La eficacia de la hipoteca unilateral se retrasa hasta la aceptación del ente público, que es el acreedor hipotecario que se beneficia de la constitución del derecho real, y por ello, es el sujeto pasivo, si bien al gozar de exención subjetiva no era procedente la práctica de liquidación tributaria.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD HEREDITARIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 22 de septiembre de 2017

Se otorgó el 31 de julio de 2012 escritura «de declaración de obra nueva terminada, segregación, división horizontal y aclaración de adjudicaciones judiciales», entre otros por los hoy recurrentes, quienes tras haber presentado autoliquidaciones por AJD solicitaron la devolución de ingresos indebidos al considerar que tales operaciones son «antecedentes necesarios para la división de la herencia o disolución de la comunidad hereditaria», no existiendo transmisión entre los comuneros y careciendo de trascendencia tributaria, cumpliendo los requisitos necesarios para estar «no sujeta o exenta», tratándose de un supuesto en que los propios condueños se adjudican lo que es suyo.

Para la Sala, en la escritura por la que tributaron y respecto de la cual tres de los herederos, los hoy actores, consideran que procede la devolución de ingresos, no hay ninguna extinción de condominio, ni se adjudica ningún bien, ni se trata de bien indivisible o que desmerezca mucho con la división, ni hay exceso de adjudicación alguno, sino, simplemente que se ha querido dar forma jurídica a una situación de hecho con el fin de poder acceder al Registro de la Propiedad, inscribiendo cada heredero el bien que previamente se le había adjudicado, constituyendo al efecto, incluso, una comunidad (a través de la división horizontal) donde, desde la extinción de la hereditaria, no la había. Por tanto se dan todas las circunstancias para que la operación tributara como se hizo, sin que pueda prosperar la pretensión de devolución instada.

ESCRITURA NOTARIAL DE NOVACIÓN DE CRÉDITO HIPOTECARIO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de septiembre de 2017

Argumenta en su demanda la Administración actora que la novación contractual convenida en escritura pública tuvo por objeto no solo la modificación del diferencial aplicable, sino también la modificación del tiempo de carencia de amortización, por lo que no resulta aplicable la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994.

Para el Tribunal, de la lectura del texto convenido entre las partes otorgantes en la escritura reseñada resulta que fue establecido «como término del período de carencia de amortizaciones el día 31 de enero de 2013». Esto es, lo convenido fue, no una modificación del método de amortización, sino una mera modificación de plazo, incardinable en el supuesto de exención que el referido precepto legal contempla; sin que tal interpretación comporte aplicación analógica alguna de la referida exención.

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA: PRESCRIPCIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 13 de julio de 2017

Las liquidaciones recurridas, con comprobación de valores van referidas al hecho imponible «declaración de obra nueva», y dicha declaración de obra nueva tuvo lugar mediante escritura pública de 15 de julio de 2005, respecto de la que se presentó en su día la correspondiente declaración-autoliquidación por lo que si la Administración pretende comprobar el valor declarado

en la misma haciendo uso para ello del valor asignado a la obra a efectos del seguro decenal constituido junto al Acta final de Obra en Escritura de 15 de julio de 2008, es preciso comprobar si cuando se inicia el procedimiento de gestión había prescrito el derecho la Administración para determinar la deuda tributaria.

En cuanto al efecto interruptivo de la prescripción de la autoliquidación presentada como consecuencia de la escritura de protocolización del acta final de obra, esta Sala ya ha mantenido de forma constante que fue el acta de fin de obra y el consiguiente documento de autoliquidación presentado por la actora el que dio origen al inicio del expediente y al giro de la liquidación provisional. En dicho documento se hace constar efectivamente que con fecha 15 de julio de 2005 se otorgó la escritura notarial de declaración de obra nueva y división de propiedad horizontal. Sin embargo se dice que dicha obra estaba en construcción, de ahí que este Tribunal entienda una vez que este documento que la escritura que recoge el acta de fin de obra otorgada el 15 de julio de 2008 es un documento notarial esencial para que se produzca la inscripción en el Registro de la Propiedad de la obra nueva terminada. Basta por otro lado leer su contenido en el que no solamente se recoge el certificado final de obra, sino también el seguro obligatorio haciendo constar el capital asegurado, para comprobar que contrariamente a lo alegado por la parte recurrente, la autoliquidación presentada como consecuencia de esta nueva escritura si interrumpe la prescripción.

EXENCIÓN A LAS TRANSMISIONES DE TERRENOS QUE SE REALICEN COMO CONSECUENCIA DE LA APORTACIÓN A LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 30 de junio de 2017

Por el recurrente se cuestiona que las operaciones de reparcelación están exentas de tributación por aplicación de lo previsto en el artículo 45 IB 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993. La Administración tributaria explica que la liquidación se gira por la sujeción al concepto de actos jurídicos documentados y rechaza que concurra la exención motivando que la exención referida contempla exclusivamente los supuestos en los que exista Junta de Compensación, aplicable en principio a transmisiones de terrenos y adjudicaciones de solares así como la reparcelación necesaria para crear los solares que serán posteriormente objeto de adjudicación a los miembros de la junta.

De acuerdo con lo previsto los artículos 28 y 31 de la ley del Impuesto, la reparcelación formalizada en la Escritura presentada no le es de aplicación la exención del artículo 45 IB7, máxime si se tiene en cuenta el contenido del artículo 14 de la Ley General Tributaria, que no admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. En el art. 45 IB 7 del TR del ITPyAJD, la exención afecta a las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados, así como a los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas antes. Es decir, con toda claridad se está limitando la exención a los supuestos de transmisiones patrimoniales, no a actos jurídicos documentados. Aquí, y no tanto en lo referido a si la reparcelación de nuestro caso era voluntaria o forzosa es donde opera la proscripción de la interpretación analógica cuando de exenciones tributarias hablamos: la ley habla de exención sólo en los casos de la modalidad de transmisiones patrimoniales, y no en los de actos jurídicos documentados.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL POR VIOLACIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO POR UN ESTADO

Sentencia del Tribunal Supremo de 17, 23 y 24 de octubre de 2017

Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso administrativo el acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, desestimatorio de la solicitud indemnizatoria formulada por la recurrente en concepto de responsabilidad patrimonial derivada del abono del impuesto de sucesiones como heredera en aplicación de una normativa declarada contraria al derecho de la Unión Europea por sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014. En la sentencia de mención se decide en recurso por incumplimiento, interpuesto por la Comisión Europea declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes

y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Para el Tribunal, ejercida en el plazo la acción de responsabilidad patrimonial, circunstancia expresamente reconocida en el fundamento de derecho tercero de la resolución recurrida y acreditada la concurrencia de los requisitos exigidos por la Jurisprudencia para apreciar la responsabilidad patrimonial por violación del derecho comunitario por un Estado miembro, procede la estimación del recurso contencioso administrativo y, con revocación de la resolución impugnada, por contraria a derecho, condenando a la Administración demandada a que abone a la actora la diferencia entre la cuota autoliquidada por el impuesto de sucesiones y la que resultaría por aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Madrid vigente al momento del devengo del impuesto, más los intereses legales.

TRANSMISIÓN DE INMUEBLES A CAMBIO DE UNA PENSIÓN VITALICIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de septiembre de 2017

En una transmisión de inmuebles a cambio de una pensión vitalicia, se tributa por el impuesto sobre TPYAJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas en la parte en que el valor de los bienes coincide con la pensión y por el impuesto sobre Donaciones, por la parte en que excede, todo ello en aplicación del art. 14.6 del vigente Texto Refundido del impuesto sobre TPYAJD, según el cual cuando en las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, la base imponible a efectos de la cesión sea superior en más del 20% y en 12.020, 24 euros a la pensión, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicará otra por el concepto de donación», es por ello que se gira liquidación al adquirente de los bienes por el concepto «donación», tomando como base imponible la parte en que el valor de los bienes excede al de la pensión. Por otra parte el acto de ejecución toma como valor de los inmuebles que se entregan a cambio de la pensión vitalicia el que el propio interesado ahora reclamante consignó en la autoliquidación de la transmisión de los citados inmuebles por ITPAJD; este valor declarado no puede ser contrariado por el contribuyente, pues nadie puede ir contra sus propios actos salvo que demuestre que tal declaración fue resultado de un vicio del consentimiento; el interesado no demuestra que tal circunstancia concorra, pues alegar que el inmueble está en ruina o que debieran tenerse en cuenta determinadas circunstancias en la valoración no demuestra que la estimación realizada sea errónea, pues la naturaleza del valor del juicio de valor impide demostrar la realidad de la misma.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. CÓMPUTO DE LAS RETRIBUCIONES DEL ADMINISTRADOR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de septiembre de 2017

El motivo de controversia es relativa a la anualidad a la que deben referirse los ingresos del administrador de la sociedad familiar a los efectos de determinar si constituyen su principal fuente de renta. Si acudimos a las declaraciones del IRPF del perceptor para comprobar el importe de los ingresos, no hay problema alguno si este es el propio causante, dado que el devengo de ambos tributos, IRPF y sucesiones, es simultáneo. Pero no se da esta coincidencia cuando el administrador es otro integrante del grupo familiar, pues el devengo del impuesto sucesorio es anterior al del IRPF. En este último caso, y de acogernos a las declaraciones del IRPF para examinar la cuantía de los ingresos, se cuestiona si debe considerarse la correspondiente al año en que falleció el causante o la del año precedente.

Esta Sala ha venido considerando que debían computarse los ingresos del año de devengo del impuesto. Así lo declaró, sobre el impuesto de donaciones, en sentencia 60108/2012, de 31 de octubre, de esta Sección, que cita otras dos en el mismo sentido, aunque subrayando que «cualquier solución que pueda adoptarse no puede realizarse con carácter general pues puede llevar a absurdos». Así pues, el período de tiempo al que debemos remitirnos para comprobar la concurrencia del requisito es el año en que se produjo el devengo del impuesto de sucesiones, del 1 de enero al 15 de octubre en que falleció el causante debiendo acreditarse la cuantía de los ingresos en el momento del fallecimiento del mismo y hasta ese instante.

IMPOSIBILIDAD LEGAL Y PROCESAL DE AUTOLICUIDAR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de julio de 2017

La parte actora expone en la demanda que el causante vivía solo y alejado de la familia y falleció de muerte violenta, víctima de un asesinato o de un robo con homicidio, dando lugar a las diligencias previas que se tramitaron ante el Juzgado de Instrucción 2

de Madrid. Dado el secreto sumarial, los causahabientes no pudieron personarse en las actuaciones hasta que fue dictado auto de declaración de herederos, por lo que no disponían de una mínima información sobre los bienes y demás circunstancias de la herencia. Esta situación se agravó por la imposibilidad de acceder al domicilio del fallecido para recabar la necesaria información hasta que fueron facilitadas las llaves de la vivienda por el Juzgado. Por tanto, los herederos sufrieron una causa de imposibilidad legal y procesal de autoliquidar el tributo.

Para la Sala, la única prueba obrante en autos consiste en una copia de la comparecencia que los herederos del fallecido realizaron ante el Juzgado instructor y en la que les fueron entregadas las llaves de la vivienda depositadas con motivo del procedimiento penal. Ahora bien, no hay prueba de que la retención de las llaves por el Juzgado hasta dicho día fue debida a una resolución judicial o a la pasividad de los interesados en solicitarlas, pues en la comparecencia únicamente se hace constar el hecho de la entrega, no la causa de la demora.

Dicho de otra forma, no está acreditado el motivo por el cual los herederos no tuvieron antes en su poder las llaves del inmueble cuando, según dicen, se hallaban personados en las diligencias más de un año antes.

Por otro lado, tampoco existe prueba de que el acceso a la vivienda resultara imprescindible para el cumplimiento, al menos parcial, de la obligación de la actora. Además, ni siquiera comunicaron a la Administración tributaria las razones de incumplimiento del plazo, ni solicitaron, pudiendo hacerlo, su prórroga, como autoriza el art. 68 del Reglamento del impuesto. En consecuencia, se desestima el recurso, pues la insuficiencia probatoria imposibilita a la Sala comprobar adecuadamente la concurrencia de la fuerza mayor que se alega.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. CÓMPUTO DE LAS RETRIBUCIONES DEL ADMINISTRADOR CUANDO SE PERCIBEN REMUNERACIONES DE VARIAS ENTIDADES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de julio de 2017

Para el cálculo del 50% de los ingresos del administrador se establecen determinadas reglas especiales. Por un lado, en virtud del art. 4.Ocho.Dos.c) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, no son computables los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de ese apartado, es decir, las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

Para la Sala, no es difícil deducir que estas reglas tienden a evitar que sea un obstáculo para la exención la existencia de más de una empresa familiar que genere ingresos para el administrador, en concreto cuando los ingresos provienen de otras empresas también favorecidas por la exención, como literalmente prevé el art. 5.1.d) del Reglamento.

Esta es la única solución que responde a la previsión del legislador de que el medio de vida principal provenga de esa clase de empresas. Las sociedades participadas han de cumplir las condiciones del art. 4.Ocho.Dos de la Ley del impuesto, lo que determinarí su exención.

Al contrario de lo que sostienen los recurrentes, estima la Sala que estos porcentajes deben atribuirse a la participación directa, no a la participación indirecta. Por un lado, los arts. 4.1 y 5.2 se refieren a participación directa, único modo de ostentar la titularidad del capital que exige el primero de estos preceptos. El término participación, sin más especificaciones, se refiere a la intervención o titularidad inmediata o directa, no a la indirecta o a través de personas o entidades interpuestas (precisión esta que debe hacer la Sección aunque disienta de la sentencia 1006/2015 de la Sección 5). A ello podría añadirse que el art. 5.1.a) del Reglamento, en su tercer párrafo, al contemplar la participación indirecta en entidades, establece la exención sólo en favor de las participaciones en la entidad intermedia.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. CÓMPUTO DE LAS RETRIBUCIONES DEL ADMINISTRADOR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 4 de julio de 2017

La parte recurrente considera que tiene derecho a beneficiarse en la base imponible de la reducción-bonificación del valor de las participaciones sociales previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones respecto de las participaciones adquiridas de la mercantil.

Sostiene la parte actora, a diferencia de lo que resolvió la Administración que concurren los requisitos del artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que uno de los miembros de la sociedad era secretario de la mercantil, además de Consejero Delegado, ejercía funciones de dirección y percibía una remuneración por ello que superaba el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general, sin que fuera necesario que tales requisitos fuesen cumplidos

por el causante. No obstante la controversia se sitúa en el año en que deben considerarse tales remuneraciones. Para la Sala, el criterio de la Administración es erróneo, por cuanto que se toman en consideración unos datos, los del IRPF del año 2003, que no son los que hay que tener en cuenta, sino que deben valorarse los datos del IRPF del año 2004 hasta el día del fallecimiento del causante, que tuvo lugar el 12 de julio de 2004, por lo que, específicamente, los datos que se deben tener en cuenta son los ingresos obtenidos desde el día 1 de enero de 2004 hasta el día 12 de julio de 2004.

CONSTRUCCIÓN DE VIVIENDA EN SOLAR AJENO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 19 de junio de 2017

El recurrente y su esposa construyeron sobre el solar, antes de su donación, una vivienda unifamiliar que fue costeada por ambos, declarando la alteración en el Catastro en el año 2005, es decir dos años antes del otorgamiento de la escritura de donación del solar. Nos encontramos, pues, ante un supuesto de construcción sobre suelo ajeno, hecho de buena fe, al mediar acuerdo con la propietaria del solar, cuyo régimen jurídico, a efectos meramente civiles entre las partes, viene establecido en el artículo 361 del Código Civil, concediendo al dueño del terreno en que se edificó la opción de hacer suya la obra, previa indemnización de los gastos necesarios y útiles previstos en los artículos 453 y 454 de dicho Código, u obligar al edificante a que le pague el precio del terreno.

Aunque en este caso no consta formalmente que la propietaria del terreno haya ejercitado tal opción, parece evidente que al efectuar la donación del mismo al edificante ello implica optar por la segunda alternativa, al propio tiempo que se renuncia al percibo del precio correspondiente, de tal manera que el objeto de la transmisión recae sobre el terreno y no sobre lo edificado cuyo coste fue satisfecho por el donatario.

Por ello no puede aceptarse, como se sostuvo por la Administración, que la valoración del bien donado deba abarcar los componentes de suelo y construcción, en virtud de la accesión realizada a la fecha en que se produjo la donación del solar, pues a efectos tributarios el hecho imponible queda circunscrito al valor real de lo verdaderamente transmitido, que no es sino un solar, sin perjuicio de la liquidación que pudiera corresponder por la declaración de la obra nueva realizada sobre el mismo, en concepto de acto jurídico documentado, cuando se otorgase la oportuna escritura haciendo constar tal circunstancia, a los efectos de su inscripción en el Registro de la Propiedad.

Cuestión distinta sería que los artífices de la construcción no hubieran acreditado de forma fehaciente el abono a su cargo del coste de la obra, en cuyo caso podría llegarse a la conclusión, por vía de presunción, de que dicho coste fue asumido por el donante, de tal modo que la transmisión solamente del solar, sin hacer mención a la construcción existente sobre el mismo, amparase un ánimo de ocultación en la realidad del bien inmueble donado con el fin de fijar una base imponible del impuesto inferior a la real, en cuyo caso la valoración del bien podría considerarse correcta al incluir los dos componentes de suelo y construcción.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. CÓMPUTO DE LAS RETRIBUCIONES DEL ADMINISTRADOR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de junio de 2017

De las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la Inspección se detecta el incumplimiento del requisito como es el relativo al ejercicio de funciones directivas por parte de algún miembro del grupo de parentesco. Y así consta que D. Fidel y D^a María Rosa desempeñan funciones de representación de la mercantil en condición de administradores sin que perciban retribución alguna por ello, en tanto que D^a Amparo presta servicios a la sociedad en categoría de auxiliar administrativa (según contrato laboral) siendo su jornada laboral de 40 horas semanales y estando retribuida por ello con el importe de 719,35 euros mensuales brutos.

Con estos datos puede concluirse que no concurre en ninguno de los miembros del grupo familiar el requisito de ejercicio efectivo de las funciones de dirección en la entidad y por cuya tarea perciban una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

BONIFICACIÓN DEL 99% POR DONACIÓN DE VIVIENDA HABITUAL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 24 de julio de 2017

La cuestión planteada por la actora es si es procedente la bonificación del 99% por adquisición por donación de una vivienda que va a constituir su residencia habitual por darse los requisitos exigidos por la ley (artículo 3 de la Ley 11/2007, de medidas

tributarias), y en concreto por no disponer de otra vivienda en propiedad en la fecha en la que se firma la escritura de donación. Pero es precisamente este requisito el que la Administración entiende que no se cumple en el presente caso, dado que existe en el expediente documentación catastral acreditativa de su participación en un 50% en la propiedad de otro inmueble.

Para la Sala, la cuestión es de prueba. Las partes coinciden en que la única prueba tenida en cuenta por la Administración para aducir que no se da dicho requisito por disponer la actora de un 50% de otra vivienda en la fecha de otorgamiento de la escritura de donación es el contenido del Catastro de Inmuebles, mientras que la actora dice que ha aportado en vía administrativa un legajo documental que demuestra que la vivienda era de la propiedad exclusiva de su exmarido.

Examinado dicho legajo documental se comprueba que en el mismo figura una escritura de venta de 1988 acreditativa de que los padres del esposo de la actora, vendieron a su hijo, casado con la recurrente, un terreno de 33 áreas y 37 centiáreas, que se dice construido.

Aunque en la misma no se indica el régimen por el que se regía el matrimonio, en la Región de Murcia se presume que era el ganancial (art. 1361 CC), lo cual supone que aunque en la escritura aparecía como único comprador el marido, el bien se presume ganancial. En cualquier caso bastaba a la actora con haber aportado una certificación o una nota simple del Registro de la Propiedad para demostrar el carácter privativo del bien y sin embargo no lo hizo ni en vía administrativa ni en la judicial, pese a ser una prueba fácil de obtener. No se trataba de probar un hecho negativo como se dice en la demanda (demostrando que la actora no era propietaria del 50% de la vivienda) sino un hecho positivo consistente en acreditar que la vivienda pertenecía en un 100% a su esposo. De ahí que la Sala estime que la actora no ha practicado pruebas suficientes para acreditar la procedencia de la bonificación.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: RETRIBUCIONES DEL ADMINISTRADOR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 11 de septiembre de 2017.

Se cuestiona el ejercicio de funciones directivas por parte de uno solo de los componentes del grupo familiar al que pertenece el recurrente, concretado en su hermano.

Siendo ésta la controversia el hermano ejerce funciones directivas con relación a la amplia documentación que se acompaña en la demanda, como son la escritura pública de poderes otorgados ya en el año 1988, convenios colectivos firmados en nombre de la mercantil para la que trabaja, contratos de franquicia, contratos de suministros con administraciones públicas, solicitudes de subvenciones y ayudas públicas... Este ejercicio lo confirma como testigo un trabajador de la empresa.

Para la Sala, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas en una entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización, para conocer lo cual es necesario integrar todas las circunstancias y conocer de forma fehaciente los hechos, lo cual lleva a confirmar la Sentencia recurrida en casación, pues un examen detallado de la documentación aportada junto a la demanda, además de la contenida en el expediente administrativo, disipa cualquier duda que pudiera existir acerca del ejercicio efectivo de las funciones de dirección.

Procedimiento Tributario

COMPROBACIÓN ABREVIADA DE REQUISITOS CONTABLE POR EL ÓRGANO DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de septiembre de 2017

El objeto del recurso tiene su origen en la escritura pública por la que el recurrente adquiere 500 participaciones sociales de la Sociedad AA S.L. por un valor nominal de 5.000 euros. El recurrente era titular del 50% de las participaciones sociales de la sociedad. La Oficina Liquidadora valoró los inmuebles en 242.079 euros valor que se recoge en la contabilidad de la empresa, y liquidó al 7% por el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados. El recurrente basa su demanda en que se extralimitó la Dirección General de Tributos, al utilizar el procedimiento de comprobación limitada para valorar los bienes inmuebles vulnerándose el art. 136 de la Ley General Tributaria. Asimismo no resulta aplicable la excepción del apartado 2 del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores al no tener la transacción ánimo fraudulento.

Para la Sala, se ha efectuado una comprobación de los requisitos de excepción a la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en relación con la adquisición de participaciones sociales. La Administración tributaria en ningún momento

requirió a la sociedad AA S.L. la aportación de su contabilidad mercantil, sino una serie de documentos justificativos de los datos declarados. El órgano de gestión actuó, por tanto, dentro de los límites señalados por el artículo 136.2 de la LGT.

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS O PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de julio de 2017

Se formaliza en escritura pública la compraventa de un edificio, manifestando la compradora que va a ser objeto de reestructuración y rehabilitación, cumpliendo los requisitos de la Ley 37/1992 LIVA, por lo que la compraventa queda sujeta a dicho impuesto. La compradora presenta autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados.

El órgano gestor dicta liquidación entendiendo que, a la vista de la documentación aportada por la compradora, las obras realizadas en el inmueble no tienen la consideración de rehabilitación, estando, por tanto, la operación de compraventa del inmueble sujeta a ITPO y no a IVA. La cuestión controvertida radica en si el procedimiento de verificación de datos seguido en este caso por la Comunidad de Madrid resulta procedente, o por el contrario debió seguirse el procedimiento de comprobación limitada.

Para la Sala, los efectos que la LGT atribuye a la resolución que pone término al procedimiento de verificación de datos no son los mismos que los que confiere a la resolución que finaliza el procedimiento de comprobación limitada. El procedimiento de verificación de datos, aquí indebidamente seguido, puede terminar por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos (art. 133.1.e, LGT) ya que la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma (art. 133.2 LGT). En cambio, el procedimiento de comprobación limitada, respecto del objeto comprobado, tiene el efecto preclusivo que le atribuye el art. 140 LGT.

Este efecto pernicioso de la indebida utilización del procedimiento de verificación de datos ha de evitarse, aplicando los efectos del art. 140 LGT cuando el procedimiento que debió seguirse fuera el de comprobación limitada (de modo similar a cuanto sostuvo la jurisprudencia con la anterior legislación tributaria con relación a la indebida utilización por la Inspección de las actas previas y consiguientes liquidaciones provisionales cuando debían haberse incoado actas definitivas, supuestos en los que el Tribunal Supremo no aplicó la nulidad absoluta, sino la atribución de los efectos preclusivos de las actas definitivas a aquellas actas indebidamente formalizadas como previas).

PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE UNA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA: VALIDEZ DE LA PRESENTACIÓN ANTE LA TESORERÍA DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de junio de 2017

La notificación de la liquidación llevada a cabo por la Administración gestora del tributo tuvo lugar el 10 de septiembre de 2014. El TEAR opina que la reclamación se presentó el 14 de octubre de 2014 (fuera de plazo), cuando la misma tiene entrada ante la Administración Tributaria, la parte actora es de la opinión de que se debe estar al 8 de octubre de 2014, fecha en la que se presentó dicha reclamación ante la Tesorería General de la Seguridad Social con el ruego de que se remitiera a la Administración competente, esto es, la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid.

Para la Sala, los datos y circunstancias puestos de manifiesto por la Comunidad de Madrid resultan llamativos, pero no se les puede reconocer el efecto pretendido por la citada Administración, y ello, por dos razones. En primer lugar, porque estas circunstancias constituyen, efectivamente, defectos de forma en la tramitación del incidente de presentación de la reclamación económico-administrativa imputables, en su mayor parte, a la Tesorería General sin que en ellos tuviera participación el interesado quien tampoco los provocó.

En segundo lugar, lo único indudable es que se ha aportado un documento público administrativo en virtud del cual la Tesorería General afirma haber recibido reclamación el 8 de octubre de 2014, antes de que venciera el plazo de un mes para la interposición de la citada reclamación.

Y frente a dicha afirmación administrativa, carecen de trascendencia las dudas expuestas por la Administración demandada que, si bien tienen su fundamento, éste no puede ser tal que pueda prevalecer sobre la fecha de presentación de la reclamación reconocida expresa e indubitadamente por la Tesorería General de la Seguridad Social, procediendo, en consecuencia, la estimación del presente recurso.

VALOR PROBATORIO DE TRANSMISIÓN EN DOCUMENTO PRIVADO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 6 de junio de 2017

La parte recurrente alega, en primer lugar, la prescripción de la acción de la Administración para determinar y reclamar el impuesto, por cuanto la transmisión del inmueble se realizó por documento privado de compraventa en fecha 1 de septiembre de 1992, habiendo fallecido el vendedor en fecha 26 de octubre de 2012 (fecha a la que atendería la liquidación impugnada, amparándose en las previsiones del art. 1227 del CC) y elevándose a escritura pública, con los herederos de aquel, en fecha 24 de abril de 2013.

Se alega la existencia de prueba bastante para determinar, en todo caso, como fecha de la transmisión la 1 de mayo de 1996, atendido el empadronamiento en la vivienda del recurrente y su familia, que precisó el título en virtud del que se ocupaba la vivienda, por lo que desde esa fecha el documento privado fue entregado a un funcionario público por razón de su oficio e incorporado a un registro público.

Asimismo se invoca la aportación de certificado expedido por el suministrador eléctrico de la contratación de ese suministro por el recurrente para esa vivienda desde el 3 de julio de 1991, contratándose para la obra de construcción del inmueble que posteriormente se compra en documento privado por ser el solar del padre del recurrente (vendedor).

Para la Sala no cabe apreciar en el expediente ni en autos prueba bastante de la efectiva transmisión, atendido que el acceso al padrón municipal no se acredita se hiciera sobre la base de ese documento, extremo en modo alguno justificado en autos, sin que pueda establecerse una presunción cuando no existe siquiera coincidencia ni aun proximidad con la referida fecha del documento privado y el empadronamiento puede responder a otros títulos distintos de la propiedad, y en este sentido la documentación sobre el suministro eléctrico que precede a la fecha del documento privado pone de manifiesto que la asunción de tales pagos no es vinculada a la propiedad en los propios términos que la documental a la que se remite el recurrente acreditaría, pues a esa fecha el recurrente no podía actuar como propietario ni por razón del título invocado ni del modo.

En suma, la documentación aportada, que no comprende siquiera pago de tributos, aun locales, propios de la titularidad dominical, resulta insuficiente ni para apreciar al amparo del art. 50.2 del RD legislativo 1/93 con relación al art. 1227 del CC otra fecha que la del fallecimiento de uno de los intervinientes invocados, ni aun desde una perspectiva de otros medios de prueba, estimar acreditada la efectiva adquisición del inmueble en la fecha invocada correspondiente al documento privado o la de empadronamiento.

IMPROCEDENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de septiembre de 2017

La Administración tributaria aplica un procedimiento de verificación de datos. Tuvo que examinar un expediente administrativo distinto de aquél en el que se aportó la declaración para, a partir de los datos existentes en él, concluir en una indebida aplicación del artículo 13 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en cuanto a la deuda contraída por el causante con una sociedad mercantil deducida de la masa hereditaria.

Dos son pues los requisitos que deben concurrir acumulativamente para que la Administración tributaria pueda iniciar un procedimiento de verificación de datos. En primer lugar, que se aprecie una aplicación indebida de la normativa a partir de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma. Y en segundo lugar que dicha aplicación indebida de la normativa detectada a partir del examen de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma resulte patente. En el caso que nos ocupa es claro que no concurre el presupuesto de hecho necesario para iniciar un procedimiento de ese tipo.

No es indiferente la elección de un procedimiento u otro, y el empleo de un procedimiento de verificación de datos para comprobar y liquidar algo que la Administración tributaria tan sólo podía comprobar y liquidar mediante un procedimiento de comprobación limitada supone una alteración total de los modos de actuación y de las consecuencias del procedimiento empleado, que debe llevar a concluir con el TEAR en que constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho.

IMPARCIALIDAD E IDONEIDAD DEL ACTUARIO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de junio de 2017

El recurrente cuestiona la valoración efectuada de las participaciones sociales que forman parte del haber hereditario de una sucesión, dada la falta de imparcialidad de la perito, su falta de idoneidad.

Para la Sala, el motivo que justifica la existencia de las causas de abstención es evitar que la coincidencia de cargos en una misma persona y en el seno de un mismo procedimiento, de lugar a conclusiones que sean fruto de opiniones prejuzgadas o interpretaciones no neutrales hacia la conducta del sujeto pasivo. Es por ello que para garantizar la neutralidad deseada, es aconsejable que la investigación y comprobación se realice por persona distinta de quien efectúa las pericias. Sin embargo, no es esto lo que sucede en el caso de autos pues existe un procedimiento de comprobación de valores que ha dado lugar a la liquidación impugnada y un procedimiento sancionador que ha dado lugar a una sanción que también se impugna. La actuario ha intervenido en el primer procedimiento como perito emitiendo un informe de valoración de las participaciones sociales de la entidad mercantil, en tanto que en el segundo procedimiento lo hace en calidad de instructora. Al tratarse de dos procedimientos diferentes en los que interviene la funcionaria en distinta calidad, no se produce la aducida falta de imparcialidad.

Se alega por el recurrente que se desconoce si la perito (actuaria) tiene la titulación adecuada para realizar la valoración de las participaciones sociales. Consta de ella que es inspectora tributaria, por lo que de conformidad con el art. 141 de la LGT, tiene competencia para la elaboración del informe pericial suscrito por la misma. A mayor abundamiento, no se alega en momento alguno que el contenido o el resultado del informe pericial suscrito por la misma no se ajuste a derecho.

RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN POR ERROR DE HECHO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 26 de octubre de 2017

El recurrente instó recurso extraordinario de revisión de acuerdo con lo dispuesto en el art. 217,1) de la Ley General Tributaria. Por entender que es nulo el expediente e comprobación de valores, por tratarse de un acto en que la administración que ha incurrido en un error de hecho, al haberes valorado una construcción cuando lo que se transmite en un terreno. Y por error en el hecho imponible y en la liquidación practicada, error material y por derivación de la liquidación y posterior sanción.

La Administración al efectuar la comprobación de valores, del art. 57 LGT, por el sistema de dictamen de peritos de la administración, le otorga y valora la finca rústica y una construcción, vivienda unifamiliar comprobación que motiva la liquidación impugnada, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Este error en el hecho imponible, es uno de los denunciados por el recurrente, tanto en vía administrativa como judicial, errores materiales que al margen de la falta de motivación de la comprobación de valores, provocan la nulidad de la liquidación, y que inciden en la indefensión a que alude la actora. Concorre una de las causas tasadas de nulidad absoluta establecidas en el art. 217,1 de la LGT 58/2003.

Se alegan errores materiales en la liquidación provisional, sobre el hecho imponible, en la liquidación practicada, consta comprobación de valores de las fincas por el sistema de informe de peritos, errores que constan documentados y sin que por otro lado, se hayan negado por la Administración los documentos Por tanto el error material en el hecho imponible, que provoca un derecho de crédito a favor de la Administración, puede incluirse dentro de los tasados de revisión de actos nulos en el Art. 217,1,) de la LGT.



TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEAC

TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL 35

Reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios. Resolución de 16 de noviembre de 2017 . . 35

Relaciones IVA - ITPO. Resolución de 23 de octubre de 2017 43

Tasación a efectos de subasta. Resolución de 10 de octubre de 2017. 52

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios. Resolución de 16 de noviembre de 2017

Una operación de reducción de capital acordada por la Junta Universal de Socios de una sociedad de responsabilidad limitada con la finalidad de amortizar determinadas participaciones sociales de la propia sociedad que han de adquirirse a un socio previamente identificado y por un precio estipulado en dicha Junta no debe tributar como una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios en la modalidad de “operaciones societarias” del ITPAJD sino que ha de tratarse en el ámbito de este impuesto como dos negocios jurídicos independientes, a saber, la transmisión de las participaciones sociales por un lado y la reducción de capital sin devolución de aportaciones, por otro.

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 si la operación descrita en los antecedentes de hecho debe calificarse jurídicamente como una “reducción de capital social con devolución de aportaciones a los socios”, declarando así que constituye un hecho imponible de la modalidad “Operaciones Societarias” del ITPAJD, debiendo tributar los socios que ven restituidas sus aportaciones conforme a lo establecido en los artículos 19 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Es decir, se trata de determinar si una operación de reducción de capital acordada por la Junta Universal de Socios de una sociedad de responsabilidad limitada con la finalidad de amortizar determinadas participaciones sociales de la propia sociedad que han de adquirirse a un socio previamente identificado y por un precio estipulado en dicha Junta debe tributar como una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios en la modalidad de “operaciones societarias” del ITPAJD, como sostiene el Director recurrente o, como por el contrario defiende el TEAR, como dos negocios jurídicos independientes e inconexos, a

saber, la transmisión de las participaciones sociales por un lado, y la reducción de capital sin devolución de aportaciones, por otro.

La respuesta que se da a la cuestión debatida condiciona la fiscalidad aplicable al caso, toda vez que si la razón asiste al TEAR la adquisición de participaciones propias al socio no tributará por el ITPAJD, al estar exenta en virtud del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, en tanto que tampoco lo hará la reducción de capital al no haber desplazamiento patrimonial de bienes o derechos a favor de los socios, mientras que si la tesis del Director recurrente fuera la correcta debería tributar la reducción de capital por la modalidad de “operaciones societarias” al existir una efectiva devolución o restitución de bienes a los socios.

Tercero. Dispone el artículo 19.1.1º del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso, que “1. Son operaciones societarias sujetas:

1º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades”.

Respecto al obligado al pago en la reducción de capital el artículo 23 del TRLITPAJD señala que:

“Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a. (...).
- b. *En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos*".

Y en cuanto a la base imponible del impuesto el artículo 25.4 de la citada disposición indica que: *"En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas"*.

Ciertamente, de los preceptos citados se infiere sin dificultad que no todas las reducciones de capital deberán tributar efectivamente por el impuesto en su modalidad de "operaciones societarias" sino tan sólo aquellas que determinan una entrega de bienes o derechos a los socios. Y es que difícilmente podría determinarse la base imponible del impuesto, constituida por el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, si tal desplazamiento patrimonial a favor de éstos no hubiera tenido lugar.

La afirmación del párrafo anterior ha sido, como refleja el TEAR en sus resoluciones, corroborada por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 3 de noviembre de 1997 (Recursos nº 544/95 y 532/95). Concretamente, la sentencia dictada en el recurso nº 544/95 señaló lo siguiente en relación con la regulación contenida en los artículos 11, 13 y 15 de la Ley 32/1980, de 21 de junio, 19, 23.b) y 25.3 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y 25.5 del Reglamento de 29 de diciembre de 1981:

Como conclusiones que supuso esta nueva regulación, pueden sentarse las siguientes: a) Sólo quedaba sujeta al Impuesto la operación societaria de disminución o reducción de capital cuando se entregaran bienes o derechos a los socios o accionistas. b) El sujeto pasivo era el socio receptor de los bienes o derechos. c) La base imponible no era el capital reducido o disminuido, sino sólo el valor real de los bienes o derechos entregados a los socios en su alícuota social disminuida o reducida. d) Las normas anteriormente citadas -Ley 32/1980, Texto Refundido del Impuesto de 1980 y Reglamento de 1981- no recogieron la regulación de 1967 y anteriores que establecían la sujeción de la disminución de capital por adquisición por la sociedad de acciones propias. En este caso, aun cuando, en principio, la disminución de capital era y es constitutiva de un supuesto de sujeción al Impuesto, como quiera que los socios afectados habían recibido el valor de sus acciones en concepto de precio de venta y no de devolución del capital por la reducción efectuada, no podría hablarse de transmisión patrimonial alguna de la sociedad a los socios, ni de base sobre la que practicar la liquidación, ni socios de los que predicar la condición de contribuyentes.

Las conclusiones mencionadas en la sentencia se extraen igualmente de la regulación contenida en el Real Decreto Legislativo 1/1993. Así lo dice expresamente la sentencia en su Fundamento de Derecho Cuarto al señalar:

Las anteriores conclusiones encuentran también apoyo,

prácticamente en los mismos términos expuestos, en el vigente Texto Refundido de 23 septiembre 1993. En efecto, el hecho imponible -art. 19.1.1.º-, o las operaciones societarias sujetas, son también «la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades». Solamente se observa el aditamento de la «escisión» de sociedades. El art. 23 señala como sujeto pasivo, en los mismos términos que el Texto Refundido de 1980, esto es, como «obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario», en lo que toca a «la disminución de sociedades y reducción de capital social, a los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos». Únicamente, por tanto, se ha añadido la mención de copropietarios, comuneros o partícipes, que para nada altera la conclusión al principio sentada. Por último, en punto a la base imponible, el art. 25.5 determina que «en la disminución de capital y en la disolución», dicha base «coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas».

El artículo 79 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL), disponía en su redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso:

Artículo 79. Reducción del capital social

"1. La reducción del capital social podrá tener por finalidad la restitución de aportaciones o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas.

2. Cuando la reducción no afecte por igual a todas las participaciones será preciso el consentimiento de todos los socios".

Por su parte, el artículo 40 de la LSRL en sus apartados 1 y 2, dispone:

Artículo 40. Adquisición derivativa

"1. La sociedad de responsabilidad limitada sólo podrá adquirir sus propias participaciones, o acciones o participaciones de su sociedad dominante en los siguientes casos:

- Cuando formen parte de un patrimonio adquirido a título universal, o sean adquiridas a título gratuito o como consecuencia de una adjudicación judicial para satisfacer un crédito de la sociedad contra el titular de las mismas.*
- Cuando las participaciones propias se adquieran en ejecución de un acuerdo de reducción del capital adoptado por la Junta General.*
- Cuando las participaciones propias se adquieran en el caso previsto en el artículo 31.3 de esta Ley.*
- Cuando la adquisición haya sido autorizada por la Junta General, se efectúe con cargo a beneficios o reservas de libre disposición y tenga por objeto:*

- Adquirir las participaciones de un socio separado o excluido de la sociedad;
- Adquirir las participaciones como consecuencia de la

aplicación de una cláusula restrictiva de la transmisión de las mismas;

- *Adquirir las participaciones transmitidas “mortis causa”.*

2. *Las participaciones propias adquiridas por la sociedad deberán ser amortizadas o enajenadas, respetando en este caso el régimen legal y estatutario de transmisión, en el plazo de tres años. La enajenación no podrá efectuarse a un precio inferior al valor razonable de las participaciones, fijado conforme a lo previsto en el artículo 100. Cuando la adquisición no comporte devolución de aportaciones a los socios, la sociedad deberá dotar una reserva por el importe del valor nominal de las participaciones amortizadas, la cual será indisponible hasta que transcurran cinco años a contar desde la publicación de la reducción en el “Boletín Oficial del Registro Mercantil”, salvo que antes del vencimiento de dicho plazo hubieren sido satisfechas todas las deudas sociales contraídas con anterioridad a la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros”.*

Del artículo 79 de la LSRL colige el Director recurrente que en las sociedades de responsabilidad limitada la reducción de capital sólo puede tener dos fines, o la restitución de aportaciones a los socios o el restablecimiento del equilibrio por pérdidas, siendo así que en el supuesto aquí examinado, del acuerdo de la Junta Universal de Socios se deduce inequívocamente que la reducción de capital no tenía como finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad como consecuencia de pérdidas, por lo que su único objetivo había de ser la restitución de aportaciones a los socios, restitución que se instrumenta mediante la adquisición a determinado socio, debidamente identificado en la Junta Universal que acuerda reducir el capital, de sus participaciones en la sociedad y la posterior amortización de éstas. Dicha adquisición de participaciones al socio se realiza, por tanto, a juicio del Director recurrente, en ejecución del previo acuerdo de reducción de capital y al amparo de lo previsto en el artículo 40.1 de la LSRL concerniente a la adquisición por una sociedad de responsabilidad limitada de sus propias participaciones. La ley mercantil no da cobertura jurídica en el supuesto examinado para realizar una adquisición de las participaciones sociales propias al margen de un acuerdo previo de reducción del capital social por lo que el Director recurrente considera erróneo el planteamiento del TEAR de disociar la adquisición de participaciones sociales y su posterior amortización como si se tratara de operaciones independientes e inconexas. A su juicio no resulta aplicable al caso el criterio establecido por la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997, que llevó a declarar nulo el artículo 54.3 del Reglamento del ITPAJD, porque en dicha sentencia se contempla el tratamiento de la amortización de la autocartera previamente adquirida por una sociedad mientras que en el caso aquí examinado no ha habido tal autocartera porque no se estaba en ninguno de los supuestos que

establece la ley para que una sociedad de responsabilidad limitada pueda adquirir sus propias participaciones.

Este Tribunal Central debe, sin embargo, matizar las afirmaciones realizadas por el recurrente. Si bien es cierto, tal como recoge el artículo 79 de la LSRL, que con carácter general la reducción de capital tiene como finalidad la restitución de aportaciones o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, no lo es menos que tales situaciones no agotan los objetivos o fines de una reducción de capital. No debe perderse de vista en este sentido la expresión “podrá tener por finalidad” utilizada por el artículo 79 de la LSRL que apunta a que los dos fines indicados no constituyen una lista cerrada. Y es que, en efecto, fácilmente se infiere del propio artículo 40 de la LSRL que en aquellos supuestos en que se adquieren participaciones propias a título gratuito o mediante transmisiones “mortis causa” y se amortizan posteriormente, la reducción de capital subsiguiente no tiene como fin ni la restitución de aportaciones a los socios ni el restablecimiento del equilibrio patrimonial por consecuencia de pérdidas sino la simple amortización de las participaciones adquiridas.

De ahí que no pueda concluirse, como hace el Director recurrente, que en el supuesto examinado la reducción de capital sólo podía tener por finalidad la devolución de aportaciones a los socios.

Tampoco puede compartirse la afirmación del Director recurrente de que el criterio establecido por las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 no resulta aplicable al caso aquí examinado porque en dicha sentencia se contempla el tratamiento de la amortización de la autocartera previamente adquirida por una sociedad mientras que en el supuesto al que se refiere el presente recurso no ha habido tal autocartera al no estarse en ninguno de los supuestos que establece la ley para que una sociedad de responsabilidad limitada pueda adquirir sus propias participaciones. Se contradice, en este sentido, el recurrente, pues él mismo argumentó que el caso analizado en el presente recurso constituye un supuesto de adquisición de participaciones propias en ejecución del previo acuerdo de reducción de capital y al amparo de lo previsto en el artículo 40.1 de la LSRL. El hecho de que el supuesto de adquisición de participaciones propias en ejecución de un acuerdo de reducción de capital regulado en el artículo 40.1.b) de la LSRL conlleve necesariamente la posterior amortización de dichas participaciones –no siendo posible, en consecuencia, su enajenación– no significa, sin embargo, que las participaciones propias adquiridas por la sociedad no constituyan verdadera autocartera adquirida previamente a la reducción, aunque se formalice en la misma escritura pública la compraventa de participaciones y la reducción de capital. De hecho, en la escritura de compraventa de participaciones sociales y reducción de capital, otorgada el 27 de noviembre de 2009, se dice en su cláusula segunda

que la finalidad de la reducción de capital es la amortización de las 7527 participaciones sociales de la propia sociedad adquiridas a Don X. No debe olvidarse que el artículo 54.3 del Reglamento del ITPAJD, examinado y anulado por el Tribunal Supremo, aludía a la reducción de capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones para amortizarlas, supuesto que concurre en el caso examinado en el presente recurso, en el que se adquieren las participaciones propias en ejecución de un acuerdo de reducción del capital social con destino a su amortización. De las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 no se infiere un tratamiento fiscal diferente, como parece sugerir el Director recurrente, en función de que (i) se adquieran primero las participaciones y posteriormente se acuerde la reducción de capital mediante su amortización o de que (ii) la adquisición de las participaciones tenga lugar en ejecución de un acuerdo de reducción de capital previamente adoptado. Así lo ha reconocido, en efecto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en su sentencia de 24 de febrero de 2010 (Rec. nº 317/2008) a cuyo tenor:

SEGUNDO

La Administración autonómica demandante, tras señalar que la sentencia de 3 de noviembre de 1997 no era desconocida por la resolución de la Sección de Impuestos Indirectos -que transcribe- y que la tuvo en cuenta para desestimar las alegaciones presentadas en trámite de audiencia previa a la liquidación, señala que la resolución del TEAR de Aragón no hace suya la distinción precisada por dicha Sección de Impuestos Indirectos entre un acuerdo de reducción de capital ejecutado mediante la adquisición y amortización simultáneas de acciones propias, realizado todo ello en unidad de acto, y aquella otra situación en la que hubiera un acuerdo indubitadamente separado y distinto de aquel, de reducción de capital por amortización de dichas acciones, señalando que en el supuesto que nos ocupa no solo existe una proximidad temporal en la toma de acuerdos, sino que la compra de las acciones propias y la reducción de capital es tomado en la misma Junta de accionistas, por lo que en este caso resulta más que evidente la unidad de ambas acciones dentro de un mismo proceso negocial y tras recordar lo razonado en la resolución del TEAC de 12 de julio de 2007 y en la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de junio de 2006, concluye que si bien hay casos en los que no se da dicho desplazamiento patrimonial, como es en el supuesto de que hubiera un acuerdo previo de adquisición de acciones propias y posteriormente, como acuerdo indubitadamente separado y distinto de aquel, un acuerdo de reducción del capital por amortización de dichas acciones, hay otros, como el que nos ocupa, en que existe un acuerdo de reducción de capital ejecutado mediante la adquisición y amortización simultáneamente de acciones propias, realizado todo ello en unidad de acto, implicando dicho acuerdo de reducción de capital, un efectivo y real desplazamientos patrimonial de la sociedad a los socios.

TERCERO

La cuestión debatida ha sido ya suscitada y resuelta por este Tribunal en sentencias precedentes -164 y 165/2009, de 11 de marzo, recaída en los recursos 134/2008 y 136/2008; 201/2009, de 23 de marzo, recaída en el recurso 137/2008, y 616/2009, de 23 de octubre, recaída en el recurso 135/2008 - en las que ha tenido ocasión de señalar que «dicha distinción entre operaciones de reducción de capital «con unidad de acto» y aquellas otras en las que la adquisición de participaciones y ulterior amortización de las mismas responden a actos distintos e indubitadamente separados, la realiza la Comunidad Autónoma demandante con absoluta falta de motivación, sin especificar, en consecuencia, por qué las primeras, a su juicio, vienen a significar un desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios, y desconociendo que la sentencias del Tribunal Supremo en que se sustenta la resolución del Tribunal Económico no realizan tal distinción, pues si bien afirman que en la adquisición por la sociedad de acciones propias existen dos actos distintos separados: la compraventa de las acciones propias en el que se produce la disminución del neto patrimonial de la sociedad (pago del precio) pues las acciones que recibe carecen de sustancia o entidad patrimonial propiamente dicha, en la medida en que son una participación sólo del propio capital social. Por el contrario, la disminución del capital social, es un mero acto mercantil que no hace sino reflejar jurídicamente la reducción del patrimonio neto social, producida como consecuencia de la compraventa de acciones (exenta del Impuesto en virtud del artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores de 1988).- Consciente de ello, la actora acude para apoyar su tesis a la cita de la resolución del TEAC de 12 de julio de 2007 y de las sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de febrero y 7 de junio de 2006, cuyos supuestos de hecho nada tienen que ver con el presente.- Y es que la resolución del TEAC contempla el supuesto de una Sociedad Anónima que mediante la adquisición de acciones propias en realidad perseguía la restitución a los socios de aportaciones y el reparto de beneficios no distribuidos, según se dice en la propia resolución. Y por lo que hace referencia a la sentencias de la Audiencia Nacional, la venta de títulos para su amortización respondía a la misma finalidad, en tanto que en el caso aquí enjuiciado, nos encontramos ante una Sociedad de Responsabilidad Limitada cuya norma reguladora -Ley 2/1995, de 23 de marzo-, prevé dos vías de reducción de capital, una de las cuales (artículos 39 a 42) es la adquisición por la sociedad de sus propias participaciones, para su posterior amortización o enajenación, supuesto que es el que aquí nos ocupa, sin que en consecuencia, se haya acudido a ningún tipo de simulación de negocio jurídico, siendo por tanto de aplicación lo resuelto por el Tribunal Supremo en aquellas sentencias, que anularon los artículos 54.3 y 62.b) del Reglamento del Impuesto, de 29 de mayo de 1995, porque siendo inexistente el desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios en

este tipo de operaciones, tales preceptos reglamentarios que las sujetaban la tributación, contradecían en principio fundamental de que sólo están sujetas a operaciones societarias las reducciones que impliquen entrega a los socios de bienes o derechos y creaban un sujeto pasivo artificioso, como es la propia sociedad».

En consecuencia este Tribunal Central considera de plena aplicación al supuesto aquí examinado los criterios contenidos en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 (Rec. nº 544/1995), que declaró nulo el artículo 54.3 del Reglamento del ITPAJD, en los términos siguientes:

Por todo ello, cuando el Reglamento de 29 mayo 1995, en su art. 54.3, establece que «la reducción de capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones para amortizarlas, tributará por aquel concepto, sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas», vulnera el mandato legal de que sólo están sujetas al Impuesto, en su modalidad de operaciones societarias, las reducciones que impliquen entrega a los socios de bienes o derechos y, además, por el valor real de esos bienes y derechos, mandato que deriva, con toda claridad, de los precitados arts. 23 y 25.5 del Texto Refundido hoy en vigor e incluso de los arts. 62, b) párrafo 1.º, y 64.5, también párrafo 1.º, del propio Reglamento, con los que el cuestionado y tan repetido art. 54.3 entra, asimismo, en contradicción.

La conclusión acabada de exponer es, además, coherente con el art. 15.10 de la Ley 43/1995, de 27 diciembre (RCL 1995/3496 y RCL 1996/2164), reguladora del Impuesto de Sociedades, cuando, precisamente, establece que «las adquisiciones y amortizaciones de acciones propias no determinarán, para la sociedad adquirente, rentas positivas o negativas». Y es que el socio vendedor recibe, con la compra de sus acciones por la sociedad, el precio correspondiente, y en esa operación puede experimentar, lógicamente, ganancias o pérdidas. Pero la sociedad lo que hace es disminuir su patrimonio neto en la misma cuantía del precio que ha pagado por las acciones y en una operación de signo inverso a la aportación de capital, sin experimentar ganancias o pérdidas. En definitiva, si bien en el Texto Refundido aparece señalada como operación societaria sujeta la disminución de capital, no todas las reducciones de capital originan tributación, sino sólo aquellas que llevan consigo un traslado o desplazamiento patrimonial.

Por consiguiente, y para el caso de la tan repetida reducción del capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones, si no hay entrega a los socios de bien o derecho alguno, puesto que, como antes se dijo, lo que éstos han percibido no es otra cosa que el precio de sus acciones -operación en principio sujeta, pero declarada exenta por los arts. 108 de la Ley del Mercado de Valores de 28 julio 1988 (RCL 1988/1644 y RCL 1989/1149 y 1781) y 45.I, B).9 del Texto Refundido aquí considerado-, es claro que el Reglamento ha forzado su texto en

este punto y ha introducido, sin cobertura legal alguna, una ampliación del hecho imponible al sujetar al impuesto, incondicionadamente y con independencia de que exista o no la entrega aludida de bienes o derechos a los socios, el supuesto de reducción de capital antes mencionado; ha configurado un sujeto pasivo ficticio -la propia sociedad, aun cuando en este recurso no se haya impugnado el art. 62, b), párrafo 2.º, del Reglamento y no pueda, por tanto, pronunciarse la Sala acerca de su adecuación al Texto Refundido- distinto del legalmente señalado y, por último, ha adoptado una base imponible -el valor nominal de las acciones amortizadas- no sólo diferente de la tenida en cuenta, en este extremo correctamente, por el propio Reglamento -art. 64.5 párrafo 1.º en relación con el art. 25.5 del Texto Refundido-, sino representativa de una magnitud carente de significación económica, en tanto que constituye -la disminución del capital social por la causa aquí examinada, se entiende- un mero acto mercantil que no haría otra cosa que reflejar jurídicamente la reducción del patrimonio neto social producida por la antecitada compraventa de las acciones.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en la otra sentencia de 3 de noviembre de 1997, la dictada en el recurso nº 532/1995, establece:

CUARTO

Los artículos 54.3 y 62, b).2 del Reglamento previenen que «la reducción del capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones para amortizarlas tributará por aquel concepto, sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas» y que «cuando la sociedad acuerde la reducción de capital para amortizar acciones propias, asumirá la condición de sujeto pasivo».

La impugnación, por la AEB, de tales preceptos es total, porque establecen la tributación sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas y la asunción por la sociedad de la condición de sujeto pasivo.

Deben destacarse como antecedentes orientadores los siguientes:

A) En el Texto Refundido de 1967, no existía aún el concepto independiente de «operaciones societarias» (que se introdujo en el año 1980).

En su artículo 54, se consideraba hecho imponible del Impuesto «la constitución, aumento y disminución de capital, prórroga, modificación, transformación y disolución de sociedades».

Y su artículo 70.13 reputaba que era la base imponible del Impuesto, «en la reducción (de capital), que produzca devolución o entrega de los bienes a los socios, el valor de éstos; si la reducción de capital se produjere mediante la adquisición por la sociedad de sus propias acciones, servirá de base el valor real de las acciones amortizadas».

Este precepto tiene su origen en el último párrafo del artículo 150.12 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 junio 1964, que decía: «si la disminución de capital se produjere median-

te la adquisición por la sociedad de sus propias acciones, servirá de base el valor real de las acciones amortizadas».

A su vez, dicho artículo era reflejo del 19, apartados 12 y 13, del Reglamento de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 15 enero 1959 (RCL 1959/273, 484, 616 y NDL 16173), que disponía: «12.- La disminución del capital social se liquidará cuando se produzca alguna devolución o entrega a los socios, y por el importe de ésta, con disolución de la sociedad»; y, «13.- Por igual concepto, y sobre la base del «valor nominal» de las acciones amortizadas, tributará la reducción de capital, mediante la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones».

El artículo 5.12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Derecho Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 21 marzo 1958 (RCL 1958/795 y 941) sólo sujetaba, textualmente, «...así como toda disolución por disminución de capital...».

Como resumen de esta etapa normativa histórica anterior al año 1980, hay que señalar que la sujeción de la disminución o reducción de capital por adquisición por la sociedad de las acciones propias y su posterior amortización surgió por vía reglamentaria, en el año 1959, de donde fue recogida, ya por vía legal, en la Ley de Reforma Tributaria de 11 junio 1964.

La argumentación al respecto aducida por la Abogacía del Estado incurre en el error de desconocer la diferente legislación básica que, por lo examinado, existía en 1959 con relación a la actual: no se había promulgado aún la Ley General Tributaria de 1963, que fue la que estableció con toda claridad el principio de reserva legal para determinados aspectos de los tributos; y ello es lo que explica que el Texto Refundido de 1958, del que es complemento el Reglamento de 1959, tuviera un contenido sumamente reducido, dejando la mayor parte de la regulación al desarrollo reglamentario.

B) La Ley 32/1980, de 21 junio (RCL 1980/1445 y ApNDL 7267), crea, ya, el concepto o modalidad del hecho imponible de «operaciones societarias».

Es una regulación nueva e independiente del anterior y único hecho imponible de «transmisiones onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de acuerdo con la reforma tributaria del año 1978.

Su artículo 11 (hecho imponible) señala que «son operaciones societarias sujetas la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, transformación y disolución de sociedades».

Y, según su artículo 13, «son sujetos pasivos, en la disolución de sociedades y reducción del capital social, los socios por los bienes y derechos recibidos».

Y «la base imponible (artículo 15), en la reducción de capital y disolución de sociedades, coincidirá con el valor real de los bienes o derechos entregados».

El Texto Refundido aprobado por el Real Decreto 3050/1980, de 30 diciembre, reproduce las normas de la citada Ley 32/1980, sin modificación alguna.

Y el Reglamento aprobado por el Real Decreto 3494/1981, de 29 diciembre, añade, en su artículo 25.5, que «no se practicará liquidación cuando la disminución de capital no diere lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios».

Pueden sentarse, pues, como conclusiones de esta etapa, que:

- a. Sólo queda sujeta la operación societaria de disminución o reducción de capital cuando se entreguen bienes o derechos a los socios o accionistas.
- b. El sujeto pasivo es el socio que recibe los bienes o derechos.
- c. La base imponible no es el capital reducido o disminuido, sino el valor real de los bienes o derechos entregados a los socios en su alícuota social disminuida o reducida.
- d. La Ley 32/1980, el Texto Refundido de 1980 y el Reglamento de 1981 no han recogido las normas del Texto Refundido de 1967 y anteriores que disponían la sujeción de la disminución de capital por adquisiciones de acciones propias, precisamente porque no existe entrega de bienes o derechos a los socios o accionistas, ya que éstos lo que perciben es el precio de venta de sus acciones (que es un contrato de compraventa de valores mobiliarios, que tiene su propio régimen tributario: exención de todo impuesto, en virtud del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, 24/1988, de 28 julio [RCL 1988/1644; RCL 1989/1149 y 1781], y del artículo 45.1, B.15 del Texto Refundido del Impuesto de 1993).

C) En el Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 septiembre, el hecho imponible (artículo 19) es el mismo señalado en el Texto Refundido de 1980, si bien añade «las escisiones» de sociedades. Y lo mismo ocurre respecto a los sujetos pasivos (artículo 23: los socios que reciben los bienes o derechos) y respecto a la base imponible (artículo 25.5: el valor real de los bienes recibidos).

En consecuencia, y a la vista de todo lo expuesto, debe estimarse el recurso en el extremo que estamos examinando y anular los comentados preceptos impugnados, habida cuenta, en definitiva, que:

1. El artículo 54.3 del Reglamento de 1995 carece de todo apoyo legal e, incluso, contradice el principio fundamental de que sólo están sujetas a operaciones societarias las reducciones que impliquen la entrega a los socios de bienes o derechos (principio que se deduce del artículo 23 del Texto Refundido de 1993, que dispone que el sujeto pasivo es el socio que recibe los bienes o derechos, y, también, del artículo 25.5 del mismo, que establece que la base imponible es el valor real de los bienes o derechos recibidos).
2. Existe, pues, una total antinomia entre el artículo 54.3 del Reglamento de 1995, que dice que la base imponible es el valor nominal de las acciones amortizadas, y el antes citado artículo 25.5 del Texto Refundido de 1993 y el artículo 64.5, primer párrafo, del propio Reglamento, que determi-

nan, por el contrario, que la base imponible es el valor real de los bienes recibidos.

3. En la adquisición por la sociedad de acciones propias existen dos actos distintos y separados:

- La compraventa de las acciones propias: En este acto se produce la disminución del neto patrimonial de la sociedad (pago del precio), pues las acciones que recibe carecen de sustancia o entidad patrimonial propiamente dicha, en la medida en que son una participación sólo del propio capital social.

Si la Ley no permitiera esta situación, se produciría la disminución del capital, por confusión, en el mismo momento de la compraventa.

La devolución al socio de parte del patrimonio social se lleva a cabo, precisamente, en el contrato de compraventa.

Pero no se olvide que esta compraventa está exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en virtud de lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores de 1988 (y en el artículo 45.1, B.15 del Texto Refundido de 1993).

- Por el contrario, la disminución del capital social es un mero acto mercantil que no hace sino reflejar jurídicamente la reducción del patrimonio neto social, producida como consecuencia de la compraventa de acciones.

4. El artículo 62, b).2 del Reglamento de 1995 contradice, también, frontalmente, lo dispuesto en el artículo 23 del Texto Refundido de 1993 (sobre quién es el sujeto pasivo).

La tesis que se patrocina en las líneas precedentes ha sido recogida en el Plan General de Contabilidad de 1990 y, sobre todo, en el artículo 15.10 de la Ley 43/1995, de 27 diciembre (RCL 1995/3496 y RCL 1996/2164), reguladora del Impuesto de Sociedades («Las adquisiciones y amortizaciones de acciones propias no determinarán, para la sociedad adquirente, rentas positivas o negativas»).

Es decir, el socio vendedor recibe el precio y puede experimentar ganancia o pérdida. La sociedad compradora disminuye su patrimonio neto, por la cuantía del precio, en una operación inversa a la aportación de capital, sin experimentar ganancias o pérdidas.

Las diferencias entre el precio de compra y el valor nominal de las acciones y de la correspondiente reducción del capital nominal implican los correspondientes reajustes en las alícuotas de los socios sobre las reservas constituidas.

En definitiva, como arguye la recurrente, si bien el legislador ha definido como operación societaria sujeta al Impuesto la disminución de capital, no todas las reducciones de capital dan lugar u originan tributación por el concepto de operaciones societarias, sino sólo aquellas que llevan consigo un traslado o desplazamiento patrimonial.

Comoquiera que, en la reducción de capital para amortizar acciones propias, no hay entrega a los socios de bien

o derecho alguno, el Reglamento de 1995 ha tenido que forzar su texto, en los dos artículos que aquí se analizan, e introducir una regulación contraria a lo que se dispone en el Texto Refundido de 1993 (regulación que predica, artificialmente, la condición de contribuyente de la propia sociedad y fija, como base imponible, el valor nominal de las acciones amortizadas, que normalmente no guardará relación alguna con el precio que por las mismas pagó la sociedad»).

Todo ello pone de relieve la completa divergencia entre el hecho imponible «reducción de capital» definido en el Texto Refundido de 1993 y el hecho imponible (y el nuevo sujeto pasivo) introducidos, arbitrariamente, por el Reglamento de 1995: el primero se basa, siempre, en la devolución de aportaciones a los socios y en la personalidad del socio receptor de las mismas como sujeto pasivo, y, el segundo, soslayando toda referencia a una realidad patrimonial y a un precio verdadero, toma como hecho imponible una operación exclusivamente contable, adopta como base imponible una cifra (el valor nominal de las acciones amortizadas) que carece de toda significación económica y crea un sujeto pasivo artificial, como es la propia sociedad.

Este mismo criterio ya ha sido seguido por este Tribunal Central en resoluciones anteriores: resolución 187/1998 de fecha 27 de febrero de 1998; resolución 928/1998 de fecha 21 de octubre de 1998; o la más reciente de 28 de abril de 2011.

Este Tribunal Central considera, por otra parte, no aplicable al supuesto aquí enjuiciado la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2011 (Rec. nº 4702/2008) citada por el Director recurrente en apoyo de su postura. Este considera de aplicación lo dispuesto en aquélla al caso que aquí se examina pese a que la sentencia se refiera al IRPF, porque a su juicio los hechos son los mismos, por lo que la calificación jurídica de éstos debe ser idéntica en el ámbito del ITPAJD. En esta sentencia, en efecto, se analiza el tratamiento tributario que ha de aplicar a efectos del IRPF el socio de una sociedad anónima al que ésta adquiere sus participaciones en ella para posteriormente reducir el capital social mediante su amortización, alcanzándose la conclusión de que aquél no debe tributar por la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de acciones (exenta en el caso concreto por aplicación de los coeficientes de abatimiento) sino que ha de hacerlo por el rendimiento de capital determinado por diferencia entre el valor nominal de las acciones afectadas por la reducción de capital y las cantidades percibidas por la venta de las acciones. Tal conclusión es el resultado de calificar fiscalmente la operación realizada, tarea que conduce a afirmar que sobre la base de determinados indicios que concurren en el caso (proximidad en el tiempo, vinculación familiar entre los socios, falta de acreditación de los objetivos de la reducción de capital) la finalidad perseguida con las operaciones jurídicas realizadas era la restitución de las aportaciones y el abono de dividendos no repartidos. A la vis-

ta del contenido de la sentencia puede concluirse que no cabe afirmar a priori que toda operación de adquisición de acciones propias al socio por parte de una sociedad con reducción posterior del capital social para su amortización constituye una “reducción de capital con devolución de aportaciones” sino que es necesario realizar una labor de calificación fiscal en la que se tengan en cuenta las circunstancias concurrentes en cada caso. Pues bien, el Director recurrente califica fiscalmente las operaciones analizadas en el presente recurso extraordinario llegando a la conclusión de que se trata de una “reducción de capital con devolución de aportaciones” sobre la base de que no concurriendo desequilibrio patrimonial por causa de pérdidas la única finalidad de la reducción de capital era la restitución de aportaciones a tenor de lo dispuesto en el artículo 79 de la LSRL. Sin embargo ya señalamos anteriormente que tales situaciones no agotan los objetivos o fines de una reducción de capital, por lo que no puede tenerse por acreditada la finalidad de la restitución de aportaciones por el solo hecho de que no concurra en el presente caso el supuesto de desequilibrio patrimonial por consecuencia de pérdidas. Los hechos que concurren en el supuesto analizado en el presente recurso extraordinario y los de la sentencia no son, por tanto, coincidentes, por lo que su calificación jurídica puede ser distinta en uno y otro caso.

Sin perjuicio de lo anterior, no parece posible aplicar dicha sentencia, concerniente al IRPF, a un supuesto como el analizado en el presente recurso extraordinario, que se refiere al ITPAJD, a la vista de lo expresado por la propia sentencia en su Fundamento de Derecho segundo de que *“Ninguna trascendencia alcanza, a estos efectos, el tratamiento que correspondiera en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o en cualesquiera otros tributos distintos del impuesto sobre la renta de las personas físicas a las operaciones que contemplamos y, por ende, tampoco los pronunciamientos de esta Sala en relación con esos otros tributos”*. Este último inciso “tampoco los pronunciamientos de esta Sala en relación con esos otros tributos”, particularmente relevante, es omitido por el Director recurrente en la transcripción que de la frase anterior realiza en su escrito de alegaciones.

En efecto, este Tribunal Central se ha pronunciado ya sobre esta cuestión en su reciente resolución de 13 de enero de 2016. Dicha resolución se refería al tratamiento fiscal en el IRPF de una reducción de capital mediante amortización de participaciones propias previamente adquiridas, respecto de la cual existía ya un pronunciamiento previo del Tribunal Superior de Justicia pero en materia de ITPAJD que concluía que no había existido desplazamiento patrimonial a los socios, no procediendo la liquidación por operación societaria. La resolución de este Tribunal Central, partiendo de la interpretación de las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 -que están en la base de la decisión del TSJ- realizada por la Audiencia Nacional en su sentencia

de 8 de febrero de 2006 (recurso 840/2004), concluyó que la calificación de los hechos en el ámbito del ITPAJD no afectaba a la que pudiera hacerse en otro impuesto distinto. Así, concluía la resolución diciendo:

Por lo tanto, resulta criterio pacífico la consideración de que la interpretación y calificación de unos hechos realizada a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no afecta a las que se efectúen en relación a otro impuesto diferente. De esta forma, los pronunciamientos judiciales realizados en el seno de la calificación de un tributo, ni vinculan ni inciden sobre las conclusiones que deban alcanzarse en relación a otro impuesto distinto.

Por lo que respecta a las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado citadas por el Director recurrente, a las que podría añadirse la más reciente de 11 de mayo de 2017, no tienen incidencia, a juicio de este Tribunal Central, en la cuestión fiscal aquí debatida, toda vez que sus consideraciones sobre las dos vías distintas por las que puede discurrir la reducción del capital social mediante la amortización de acciones adquiridas por la propia sociedad se realizan a los solos efectos de garantizar los derechos de los acreedores sociales.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN, acuerda: DESESTIMARLO, fijando los criterios siguientes:

Una operación de reducción de capital acordada por la Junta Universal de Socios de una sociedad de responsabilidad limitada con la finalidad de amortizar determinadas participaciones sociales de la propia sociedad que han de adquirirse a un socio previamente identificado y por un precio estipulado en dicha Junta no debe tributar como una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios en la modalidad de “operaciones societarias” del ITPAJD sino que ha de tratarse en el ámbito de este impuesto como dos negocios jurídicos independientes, a saber, la transmisión de las participaciones sociales por un lado, y la reducción de capital sin devolución de aportaciones, por otro.

Relaciones IVA - ITPO. Resolución de 23 de octubre de 2017

La resolución se refiere a un supuesto en el que actúan dos Administraciones tributarias distintas, la estatal y la autonómica, para concretar el tributo exigible a la operación IVA e ITPO. Cuando otros interesados distintos del propio solicitante plantean su desacuerdo con la tributación de la operación determinada por la Administración autonómica no cabe que la AEAT haga dejación de sus funciones de comprobación y regularización. La presunción de certeza de los hechos recogidos en acta de conformidad firmada por el adquirente no es de aplicación a otros obligados tributarios o interesados (transmitente. Tampoco es de aplicación respecto de otra Administración tributaria para conceptos tributarios distintos sobre los que tenga competencia propia, en el ejercicio de esa competencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer de la reclamación económica administrativa que se examina, que ha sido interpuesta 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.

La cuestión planteada ante este TEAC consiste en determinar la procedencia o no de la devolución acordada por el órgano gestor.

Segundo. Con el fin de examinar la cuestión planteada debe advertirse que el expediente remitido por el órgano gestor consta de los siguientes documentos, con el contenido que, en su caso, se especifica:

- Solicitud de 19 de junio de 2013 en el que el interesado D. Fx... solicita, con base en la existencia de una liquidación dictada por la Oficina Liquidadora / Coordinación Territorial de Córdoba de la Junta de Andalucía: 1).- Que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria resultante de la liquidación por el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 2).- Que, previos los trámites oportunos, se declare indebido el ingreso del IVA efectuado por el transmitente, en el importe de la cuota repercutida a quien suscribe y se le reconozca el derecho a su devolución. 3).- Que, del importe de la anterior devolución, la AEAT entregue a la Administración Tributaria de la Junta de Andalucía la cuantía de la deuda tributaria reconocida en la liquidación administrativa a que se ha hecho referencia y el resto sea transferido a la cuenta del interesado.
- Copia de un escrito de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Agencia Tributaria de Andalucía en el que se indica: "En relación con su

escrito de 19/6/2013, a efectos de tramitar la suspensión por VD instada, en base a lo dispuesto en el art. 62.9 de la Ley General Tributaria, deberá acreditar en el plazo de 15 días, que ha solicitado a la AEAT la devolución del IVA soportado en la operación y que dicha devolución se entregue en esta Administración Tributaria".

- En relación con el procedimiento de Coordinación Técnica AEAT-CCAA para evitar la doble imposición IVA-TPO, seguido con anterioridad al acuerdo de liquidación dictado por la Junta de Andalucía que motiva la solicitud de devolución, figuran:
 - Escrito de 24 de enero de 2013 de la Jefa de Unidad de Inspección Tributaria de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía, dirigido a la Dependencia de Inspección Tributaria de la AEAT de Córdoba, en el que adjuntándose informe de la Inspectora Jefa de Inspección de 24 de enero de 2013 (NO CONSTA EN EL EXPEDIENTE EL CITADO INFORME), iniciando el procedimiento.
 - Informe que emite el actuario de la Junta de Andalucía en cumplimiento del procedimiento de Coordinación Técnica AEAT-CCAA para evitar la doble imposición IVA-TPO. En dicho informe se da por sentado que nos encontramos ante una segunda transmisión (la efectuada por la entidad Y, S.A., a D. Fx... . Como consecuencia de que el adquirente no es empresario o profesional, se concluye que la operación queda sujeta y exenta de IVA. No se analiza, por tanto, en ningún momento, la naturaleza de la entrega efectuada por LB, S.A., a la entidad Y, S.A., ni se entra a conocer de la misma en cuanto a los elementos determinantes de la condición o no de primera entrega.
 - Informe de coordinación técnica para casos de doble imposición emitido por el Inspector Regional Adjunto de la AEAT de fecha 18 de febrero de 2013, con el mismo contenido que el anterior, sin que tampoco se haga referencia alguna a la entrega efectuada por LB, S.A. a la entidad Y, S.A.

- Figura a continuación en el expediente la “Comunicación de suspensión de liquidación transmisiones patrimoniales onerosas artículo 62.9 de la Ley 58/2003, General Tributaria”, de fecha 12 de septiembre de 2013, dirigido a D.Fx.
- Consta un “ejemplar para la Administración”, sin firma ni sello alguno, ni fecha, del Acta de Conformidad extendida por la Gerencia Provincial en Córdoba de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, siendo el obligado tributario regularizado D. Fx... . En el Acta se hace constar que se emitió informe por el actuario que suscribe de fecha 24 de enero de 2013 (se refiere por tanto al informe emitido por el actuario dentro del procedimiento de coordinación AEAT-CCAA), considerando que la transmisión de la vivienda estaba sujeta al IVA pero exenta, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, “toda vez que nos encontramos ante una segunda o posterior transmisión de inmueble y considerando que no se cumplen los requisitos para la renuncia al citado Impuesto, toda vez que los adquirentes no son sujetos pasivos del citado impuesto que actúen en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, con derecho a la deducción total del Impuesto soportado”. Se hace referencia a que se ha recibido el informe emitido por la AEAT en el procedimiento de coordinación, en el que se indicaba que la venta se encontraba sujeta y exenta de IVA.
- Comunicación de solicitud de rectificación de autoliquidación a AXRZ, S.A., para que “indique si está usted o no de acuerdo con la solicitud presentada de forma motivada. Asimismo deberá acreditar la inclusión de la cuota del IVA a la que se refiere solicitud en la correspondiente autoliquidación del IVA y deberá indicar si ha sido objeto de regularización por el procedimiento previsto en el artículo 89.Cinco, letra b) de la Ley 37/1992.
Asimismo, en el referido plazo, podrá formular por escrito las alegaciones que estime procedentes en derecho al respecto”.
- Escrito de AXRZ, S.A., en el que contestando al requerimiento anterior, indica la cuota de IVA repercutida, el modelo 303 de autoliquidación donde se incluyó, copia del libro registro de facturas expedidas y que dicha cuota no ha sido objeto de regularización por el procedimiento previsto en el artículo 89.cinco de la Ley del IVA.
- Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de fecha 29 de abril de 2014, con el contenido expresado en los antecedentes de hecho de esta resolución.
- Escrito de interposición del recurso de reposición presentado por AXRZ, S.A., en el que, adjuntando diversa documentación (escrituras públicas de compraventa, etc), alega que la operación efectuada entre Y, S.A., se encontraba sujeta y no exenta de IVA por ser primera entrega de edificaciones o de parte de las mismas, ya

que la anterior transmisión, efectuada entre LB e Y no puede considerarse primera entrega con base en la fundamentación que expone y que, en términos análogos (si bien más extensamente) reproduce con esta reclamación económico-administrativa. Así, indica que el objeto de la compra entre LB e Y fue de “unidades inmobiliarias en construcción”.

- Acuerdo desestimatorio del anterior recurso de reposición, con el contenido que se ha hecho constar en los antecedentes de hecho de esta resolución.

Tercero. Debemos entrar a valorar en primer lugar el efecto que tiene la existencia de un acto administrativo de la Comunidad Autónoma liquidando por el concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” (TPO), al considerar que la operación de transmisión de un inmueble tributaba por este último impuesto y en que medida dicho acto vincula a la Administración Estatal, en concreto a los órganos gestores de la AEAT.

No se discute por la entidad reclamante, y es puesto de manifiesto en el acuerdo impugnado dictado por la AEAT, que se extendió Acta de conformidad por la Comunidad Autónoma de Andalucía (si bien no consta, y ello resulta trascendente como se indicará posteriormente, todos los antecedentes, documentación, pruebas, etc, que pudieron tenerse en cuenta para extender el acta, ni consta tampoco la fecha y firma del Acta), por el concepto “TPO”. A pesar de lo apuntado, puede deducirse por el acuerdo de suspensión de ingreso de la deuda tributaria, que la Administración Autonómica dictó acuerdo de liquidación en el sentido expuesto.

Si bien, como acabamos de señalar, desconocemos el contenido completo de la regularización efectuada por la Comunidad Autónoma, no cabe duda que esta Administración aceptó la tributación de la operación por el concepto “TPO”, y teniendo el carácter definitivo, debe concluirse que fue objeto de comprobación e investigación la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

Por ello, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 101 y 148 de la LGT, así como los artículos 176.1.d), 178.2 y 190 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que concluyen con una liquidación definitiva no pueden regularizarse nuevamente por el mismo concepto tributario o tributo comprado.

En este sentido se manifiesta el Tribunal Supremo (TS) entre otras en las sentencias de 23 de abril de 1997, de 14 de mayo de 1997, de 21 de mayo de 1997 (recurso de apelación 7257/1992), de 30 de septiembre de 2000 (recurso de casación número 7871/1994), de 20 de abril de 2009 (recurso de casación número 9191/2003), y de 10 de febrero de 2010 (recurso de casación número 11234/2004); y en sentido análogo este TEAC, entre otras, en resolución de 26 de enero de 2010 (RG 6414/2008).

Además de indicar que las liquidaciones definitivas sólo pueden ser giradas una vez que la Administración, mediante las comprobaciones pertinentes, dispone de los datos y elementos de juicio necesarios para cuantificar la cuota correspondiente a cada tributo, añade que estas liquidaciones definitivas son inmodificables en el procedimiento de gestión, pues conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del impuesto, cerrando y finiquitando aquél. En definitiva, en cuanto conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del impuesto, no puede ser revisada por la Administración, en perjuicio del contribuyente, para incrementar su cuantía, a salvo, claro está, que concurran las circunstancias que permitan la iniciación de un procedimiento de revisión de oficio, de acuerdo con la LGT.

Ahora bien, ello se refiere a la imposibilidad de entrar a conocer respecto del mismo concepto tributario que aquel que ha sido regularizado, pues las liquidaciones definitivas cuantifican la cuota correspondiente a cada tributo.

Por lo que se refiere al supuesto que estamos examinando, hemos de concluir que la Comunidad Autónoma ha considerado correcta la tributación de la operación por "TPO" y, de acuerdo con la normativa expuesta, los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación definitiva no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior.

Esto es, la Administración autonómica no puede modificar, si no es a través de los procedimientos especiales de revisión de oficio, las liquidaciones definitivas, en perjuicio del contribuyente, quedando vinculada por los actos que ella misma ha dictado. Por ello, no podrá dictar una nueva liquidación correspondiente a la operación comprobada, quedando vinculada por su contenido.

Por tanto, este TEAC concluye que la regularización practicada por la Comunidad Autónoma es firme en este aspecto, y habrá que determinar cómo afecta esto a la posible regularización que pudiese practicar el órgano gestor de la AEAT en relación con la misma operación.

Sobre esta cuestión, es necesario hacer referencia a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En esta Ley, se prevé la existencia de diversos órganos de relación entre las Comunidades Autónomas y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en particular en materia de IVA e ITP y AJD se contempla la existencia de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria en el artículo 65 de la Ley, al disponer:

"1. En el seno de la estructura de la correspondiente Delegación Especial o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los Consejos Territoriales de Dirección

para la Gestión Tributaria desarrollarán las siguientes funciones:

- a. *Adopción de acuerdos en materia de intercambio de información entre las Administraciones estatal y autonómica.*
- b. *Coordinación y colaboración en la gestión tributaria.*
- c. *Diseño y planificación de la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control.*
- d. *Decidir la aplicación, dentro de sus respectivos ámbitos, de los actos susceptibles de encomienda de gestión entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. (...)*

3. *Los Consejos estarán compuestos por cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y tres de la respectiva Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía. (...)*

Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido -Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla- y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se precisará, igualmente, acuerdo entre ambas Administraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, quien lo resolverá con carácter vinculante".

Vemos que las leyes prevén la existencia de un órgano de composición mixta de la Comunidad Autónoma y la AEAT que dirima cual es el impuesto aplicable en las operaciones en que resulte controvertida la tributación por IVA o por ITP.

Es cierto que la Comunidad Autónoma de Andalucía acudió al citado órgano a través de la Comisión Mixta, emitiéndose informes por parte de funcionarios de una y otra Administración (se desconoce la existencia de un acuerdo adoptado por la Comisión Mixta), que confirmaron la procedencia de emitir las correspondientes liquidaciones aplicando la modalidad de TPO.

No obstante lo anterior, una vez que se han practicado liquidación por el concepto TPO y se ha adoptado acuerdo de devolución por el concepto IVA por la Administración Autónoma y Estatal respectivamente, con conclusiones análogas sobre la tributación de una misma operación, pero existiendo discrepancia por un interesado en el procedimiento estatal, corresponde a los TEAs dirimir el asunto y decidir cual es el tributo aplicable, al tener el carácter de última instancia en vía administrativa, debiendo considerarse en su caso los efectos que esta resolución tenga sobre la coexistencia de los dos actos administrativos. Si bien no es nuestro caso, dado que existe una liquidación de la Administración autonómica y un acuerdo de reconocimiento de devolución adoptado por la AEAT con fundamento en el primer acuerdo, no puede llegarse a una conclusión distinta a la que acabamos de citar. La existencia de interesados en el procedimiento de devolución

de la AEAT ajenos a las actuaciones inspectoras (o cuando menos no consta que se les diera trámite de audiencia o se les requiriera información alguna) llevadas a cabo por la Administración Autonómica, no puede sino confirmar que, en el caso de discrepancia en la tributación de la operación corresponde a los TEAs la determinación o concreción de la tributación de la operación por uno u otro tributo, con los efectos que ello tenga a nivel recaudatorio.

En definitiva, corresponderá determinar los efectos que una resolución firme dirimiendo el impuesto que debe gravar la operación tiene sobre los dos actos de Administraciones distintas que tienen personalidad jurídica independiente y, por tanto, con potestad para dictarlos.

Nos encontramos ante dos tributos diferentes y, si bien se establece la incompatibilidad entre el IVA y el concepto TPO en los supuestos previstos en el artículo 4.4 de la Ley del IVA y artículo 18 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, no podemos olvidar que el ámbito de aplicación de ambos es distinto y, por tanto, no se identifican de manera plena ambos hechos imposables.

De otra parte, la Ley 21/2001, de aplicación temporal al supuesto que estamos examinando, al margen de la necesaria coordinación entre Administraciones, atribuye a las Comunidades Autónomas, respecto del ITP y AJD las funciones previstas en el artículo 140 de la LGT, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora (bien es cierto que el precepto indica que deberán ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Hacienda y al Congreso y al Senado; así como que cuando la Inspección de los Tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas conocieren con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras hechos con trascendencia tributaria para otras administraciones, lo comunicarán a éstas en la forma que reglamentariamente se determine; lo que hubiera debido ocurrir en nuestro caso).

Debe advertirse asimismo que la Administración autonómica no puede instar o proceder por sí misma a la revisión, revocación o anulación de un acto (liquidación tributaria firme) dictado por la Administración estatal, más allá del mero ejercicio de solicitar que esta última iniciase de oficio alguno de los procedimientos de revisión de oficio que prevé la LGT. O al revés, la Administración de la AEAT no puede instar o proceder por sí misma a la revisión, revocación o anulación de un acto (liquidación tributaria firme) dictado por la Administración Autonómica, con la posibilidad antes citada.

Ahora bien, cuando la Administración tributaria estatal, en el ejercicio de su potestad dicta una liquidación en relación con un tributo cuya competencia de gestión, recaudatoria y de comprobación e inspección le es atribuida por la norma, no está ejercitando facultades que correspondan a otra Admi-

nistración tributaria (la autonómica), ni se está inmiscuyendo en la gestión de un tributo cuya competencia inspectora corresponde a otra Administración tributaria (la autonómica). Estamos, como se ha indicado, ante dos tributos cuya competencia de gestión, comprobación e inspección se atribuye a distintas Administraciones. Por ello, no podemos considerar que se lesiona el principio de los “actos propios”, puesto que la potestad y competencias para liquidar por parte de ambas Administraciones, estatal y autonómica, está delimitada en las normas que las atribuyen a una y otra.

Otro tanto cabe señalar cuando se solicita ante la Administración tributaria estatal la devolución del impuesto o tributo cuya competencia le es atribuida por la ley que se considera indebidamente repercutido, aun cuando tenga como motivo que la Administración Autonómica ha dictado un acuerdo de liquidación exigiendo el tributo cuya gestión le corresponde, en nuestro caso el concepto “TPO”. La Administración tributaria estatal, en el ejercicio de sus potestades puede y debe comprobar si concurren todos los elementos, condiciones o requisitos necesarios para proceder a la devolución solicitada en relación con un tributo (distinto de aquel por el que ha liquidado la Administración Autonómica) cuya competencia de gestión, recaudatoria y de comprobación o inspectora le es atribuida por la norma y, por ello, no está ejercitando facultades que correspondan a otra Administración tributaria (la autonómica), ni se está inmiscuyendo en la gestión de un tributo cuya competencia inspectora corresponde a otra Administración tributaria (la autonómica). Estamos, como se ha señalado en el párrafo anterior, ante dos tributos cuya competencia de gestión, comprobación e inspección se atribuye a distintas Administraciones. Por ello, no podemos considerar que se lesiona el principio de los “actos propios”, puesto que la potestad y competencias para determinar si procede la devolución de un impuesto estatal corresponde a la AEAT y está delimitada en las normas que le atribuyen esta potestad.

En este mismo sentido se expresa el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 2 de abril de 2012 (recurso de casación número 4842/2008), que confirma la resolución de este TEAC ..., al examinar un supuesto en que se había tributado por el concepto TPO y la Administración tributaria estatal dicta liquidación por el concepto IVA. Para el TS la hipotética duplicidad de liquidaciones tributarias en ningún caso podría imputarse a la Administración que dictó la liquidación última (IVA, liquidación estatal, posterior a la tributación por el concepto TPO), pues se limitó a aplicar la normativa fiscal apropiada al caso, de la que en ningún modo estaría autorizado a sustraerse y menos todavía imposibilitada por el mero dato de que el interesado hubiera tributado por el otro concepto incompatible y aceptada por la Administración tributaria competente por este último tributo (la administración autonómica por el concepto TPO), porque admitir otra posibilidad sería tanto como dejar en manos de una Administración

tributaria (la autonómica) el ejercicio de una potestad tributaria que corresponde a otra (la estatal). Argumento que, indudablemente debe considerarse aplicable para el supuesto contrario, esto es, tributación por IVA y posterior liquidación de la Administración autonómica por el concepto TPO.

Expuesto lo anterior, y admitiendo que la AEAT tiene competencia para entrar a conocer la procedencia o no de la devolución solicitada en relación con el tributo respecto del que la normativa le atribuye la competencia para comprobar, y dado que, aun cuando los acuerdos de ambas Administraciones no parecen contradictorios (la AEAT asume directamente, sin entrar a realizar comprobación alguna, que procede la devolución exclusivamente porque la Administración autonómica ha dictado un acuerdo de liquidación exigiendo el concepto "TPO"), la existencia de interesados en el procedimiento de devolución, instando que procede la tributación por IVA y no por TPO de la operación por la que se exige la devolución del primero de los tributos, exige y obliga a la Administración estatal, en concreto a la AEAT, a entrar a conocer y responder a lo planteado por los interesados en el procedimiento que tramita, sin que deba ni pueda hacer una dejación de su potestad de comprobación y regularización.

Es cierto que cuando se produce una situación de incompatibilidad, esto es, cuando se produce la situación en que tanto el Estado como la Comunidad Autónoma dictan actos sobre unos tributos incompatibles entre sí, el artículo 42 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación pretende dar solución a este problema, en desarrollo del precepto de la LGT; estableciéndose las reglas necesarias para concretar los efectos y las actuaciones que una y otra Administración deben perseguir y concretar, cualquiera que sea la resolución del órgano económico-administrativo y, en todo caso, cuando resulte firme.

Dada las relaciones existentes entre ambos tributos y dadas las identidades entre ellos en las operaciones inmobiliarias, ambas normas reguladoras de los tributos establecen preceptos delimitadores que permiten sujetar una operación a un tributo u otro; y, ante el deber de coordinación, así como los principios de buena fe, confianza legítima y esencialmente de seguridad jurídica, se establece en la LGT y en el Reglamento General de Recaudación las actuaciones necesarias a fin de que, en el supuesto de ambas Administraciones procediesen a regularizar, cada una en el ejercicio de su competencia, se determine el tributo que recae sobre las operaciones y se proceda entre ambas Administraciones a la recaudación, y en su caso compensación, procurando así evitar mayores perjuicios a los interesados que aquellos que deriven de la impugnación de los actos administrativos a fin de que los órganos revisores determinen el tributo aplicable.

Con ello se da solución a la situación anterior a la vigente LGT en la que se consideraba que el pago erróneo de uno de los dos tributos (IVA o ITP y AJD concepto TPO) carecía

de todo efecto liberatorio. Si bien no se exime a los sujetos pasivos del cumplimiento de las obligaciones que tienen en relación con cada uno de los tributos, sin embargo, se han previsto los necesarios mecanismos de coordinación entre Administraciones tributarias a fin de que evitar los perjuicios económicos que se producían con anterioridad. No estamos, por tanto, ante un supuesto de doble imposición por un mismo hecho imponible (ya hemos puesto de manifiesto que el ámbito de aplicación de uno y otro tributo son ajenos), ni da lugar a un enriquecimiento injusto para la Administración tributaria, puesto que la LGT y el Reglamento General de Recaudación prevén los mecanismos necesarios para que ello no ocurra.

No cabe duda de que debe reconocerse la posibilidad de reparar aquellas situaciones que se producen como consecuencia de la incompatibilidad de los conceptos tributarios que estamos examinando, lo que puede efectuarse por la vía de la devolución de ingresos indebidos (así lo prevé el TS entre otras en sentencias de 9 de enero de 2008, recurso de casación número 210/2004; de 2 de abril de 2008, recurso de casación 5682/2002; de 19 de noviembre de 2008, recurso de casación número 4009/2005; y de 17 de diciembre de 2009, recurso de casación número 1034/2004) cuando el tributo improcedente es el IVA y ha sido abonado por el contribuyente. Pero también la LGT reconoce la vía prevista en el artículo 42 del Reglamento General de Recaudación para proceder en la que forma que expone en las situaciones en que expresa. Así lo reconoce también el TS, en sentencia de 3 de abril de 2008, recurso de casación número 3914/2002.

Ahora bien, establecidos estos mecanismos que permiten solucionar los problemas derivados de una imposición inadecuada, la Administración tributaria, en nuestro caso la estatal, no puede, como se ha indicado, hacer dejación de sus funciones de comprobación y regularización cuando, existiendo interesados (distintos del solicitante) en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (aunque éste termine a través de compensación conforme al artículo 42 del Reglamento General de Recaudación), estos interesados plantean su desacuerdo con la tributación de la operación determinada por la Administración autonómica. Por ello, la AEAT debe (cuando menos al existir interesados que plantean su discrepancia con el tributo por el que liquidó la otra Administración), en ejercicio de sus facultades, concretar ella misma si la operación debe tributar por IVA o no, sin que pueda hacer una remisión al acuerdo dictado por la Administración tributaria autonómica sin más y por el motivo de que ésta ha dictado dicho acuerdo proceder a estimar la devolución, sin asumir expresamente su contenido y, en su caso, aportando toda la documentación que tuvo en cuenta la Administración autonómica para dictar el acto.

Cuarto. La siguiente cuestión que debe examinarse es la indefensión causada porque el procedimiento seguido acerca

de la devolución estuvo claramente predeterminado por la actuación inspectora previa realizada a los compradores por la Comunidad Autónoma, que culminó con acta de conformidad en la que se admitía la improcedencia de repercutir IVA por considerar que estábamos ante una segunda entrega de vivienda sujeta y exenta de IVA de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la LIVA.

Debemos recordar que el IVA es un Impuesto indirecto que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, de forma que el empresario que realiza la entrega o la prestación, repercute el IVA sobre el destinatario, quien está obligado a soportar la repercusión. De esta forma, el IVA es un impuesto que afecta a dos sujetos independientes el uno del otro: uno de ellos repercute el Impuesto, recaudándolo del otro sujeto, y procede a su ingreso en la Hacienda Pública; y el otro sujeto, el destinatario, soporta el Impuesto, lo paga a su proveedor, y podrá deducir ese Impuesto si tiene derecho a ello (resulta ser empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto) y en la medida de tal derecho.

Así, tratándose de dos empresarios o profesionales, existe una relación jurídico-tributaria privada entre el proveedor y el destinatario, pues el primero repercute al segundo, que queda obligado a soportar la repercusión; existe otra relación jurídico-tributaria entre el proveedor y la Hacienda Pública, pues este proveedor está obligado a la declaración e ingreso de ese IVA repercutido; y otra relación jurídico-tributaria entre el destinatario y la Hacienda Pública, en la medida en que ejercite su derecho a deducir el IVA soportado en la operación. De forma análoga, tratándose de un empresario o profesional que realiza la entrega del bien o la prestación del servicio y un destinatario que no tiene esta condición, coexistirán las relaciones expuestas, si bien respecto de la tercera mencionada, la relación entre el destinatario y la Hacienda Pública resultará ser del derecho del primero de obtener en su caso de la hacienda Pública la devolución del impuesto incorrectamente repercutido.

Todas estas relaciones son independientes unas de otras, aun cuando pueden causar efectos entre ellas en algunas ocasiones. Son independientes, porque la Administración no puede, por ejemplo, negar el derecho a deducir si el repercutidor no ha ingresado, pues en este caso será acreedora del repercutidor por la cantidad correspondiente, y podrá utilizar los mecanismos previstos en la normativa para obtener el cobro; es decir, el derecho a deducir y el deber de ingresar son independientes; o no puede negar al destinatario no empresario o profesional la condición de interesado a la hora de solicitar la devolución del impuesto indebidamente repercutido así como a obtener dicha devolución cuando concurren los requisitos que la normativa reguladora exige para ello.

A ello debe añadirse que las relaciones entre dos tributos como son el IVA y el concepto TPO del ITP y AJD, hacen que sobre los mismos elementos de la relación jurídico-tributaria

nos encontremos ante dos Administraciones Tributarias que tienen potestades y competencias para determinar el gravamen aplicable a una misma operación. No estamos señalando sólo que existan dos tributos, sino que la determinación de cual de ellos gravará la operación supone que una Administración tributaria, la autonómica, que no tiene competencia para regularizar el IVA, si la tenga para determinar y concretar todos o algunos de los elementos de la relación jurídico tributaria en relación con este impuesto, así, respecto de la condición de empresario o profesional del transmitente y, por tanto, si es o no sujeto pasivo del IVA, la sujeción o no de determinadas operaciones al IVA, o aun concretando la sujeción al IVA si estamos o no ante operaciones exentas o no exentas del impuesto en el caso de algunas operaciones inmobiliarias.

A pesar de la independencia en las relaciones jurídico-tributarias y en la competencia para comprobar por los dos tributos referenciados, puede haber actuaciones de una Administración tributaria con uno de los obligados tributarios que produzcan efectos sobre el otro obligado tributario, participantes ambos de la misma operación. Tal es el caso de realizar la Administración tributaria estatal una comprobación sobre el repercutidor o el repercutido, en la que se concluya que la operación no debió tributar por IVA (ya sea por no estar sujeta o por estar exenta), en cuyo caso las consecuencias serán para ambos intervinientes, pues la operación no tributa por IVA para ninguno de los dos, dado que los elementos esenciales de la relación jurídico tributaria determinada por la realización de una operación (sujeción o no sujeción al Impuesto, aplicación de una exención, lugar de realización, devengo, base imponible, sujeto pasivo, condición de empresario o profesional de quien realiza la operación y tipo impositivo) son unos solos, y configuran el hecho imponible del Impuesto, siendo conceptos que no pueden variar en función de la persona o entidad que presta el servicio o provee el bien, o recibe el servicio o el bien siendo destinatario de la operación. Dichos elementos son invariables cualquiera que sea la posición o la óptica desde la que se examina la tributación de la operación: desde el punto de vista del sujeto pasivo o el del destinatario.

Otro tanto cabe señalar respecto de las actuaciones que pueden seguir dos Administraciones tributarias distintas, como es el caso que examinamos en este expediente, para concretar el tributo exigible a la operación, cuando sobre una misma operación puede recaer uno u otro tributo, pues aunque la competencia para comprobar y liquidar sobre los dos tributos recae en Administraciones distintas, ambas pueden delimitar diversos elementos de la relación jurídico tributaria respecto del IVA.

En el presente caso, esto es lo que sucede, la Administración tributaria autonómica realiza una comprobación al comprador (destinatario de la entrega de bienes realizada por Y, S.A., en la actualidad AXRZ, S.A.), en la que concluye

la exención del IVA por la transmisión o entrega por considerar que estamos ante una segunda entrega de viviendas (véase que incide y concreta determinados elementos de la relación jurídico tributaria respecto del IVA, aunque concluye liquidando por el concepto TPO que es por el que tiene atribuida la potestad y, por ello, la competencia y facultades inherentes al ejercicio de la potestad comprobadora) todo ello con base en la documentación que en su caso conste en el expediente seguido por aquella Administración tributaria autonómica.

Como consecuencia de lo anterior, en el procedimiento de devolución instado por los compradores ante la Administración tributaria Estatal, la AEAT, tiene en cuenta exclusivamente el acto dictado por la Comunidad Autónoma (mejor dicho, la conclusión alcanzada por el órgano gestor de la Administración tributaria autonómica) y reconoce su derecho a la devolución del impuesto soportado. No obstante concurre como interesado en este procedimiento el empresario o profesional proveedor del bien, sobre el que tendrá efectos el acto que se dicte o puede tenerlos dada la potestad que la Administración tributaria estatal tiene para liquidar por IVA al proveedor del bien y la fuerza que la teoría los actos propios tiene y a la que queda vinculada la Administración tributaria estatal (efectos que se traducen o afectan a la determinación del volumen de operaciones exentas y, por tanto, en la determinación del porcentaje de prorrata y a su derecho a deducir las cuotas soportadas).

Indudablemente los hechos y datos comprobados ante el destinatario pueden tener una incidencia también en la entidad proveedora y, teniendo en cuenta la independencia en las relaciones jurídico-tributarias que ambas entidades tienen frente a la Hacienda Pública estatal y autonómica (derivado de que el ordenamiento atribuye la potestad para comprobar a ambas Administraciones por tributos distintos) es procedente que la Administración tributaria estatal reconozca, como así hizo, la condición de interesado a la entidad proveedora, en tanto en cuanto la tributación de la operación de entrega del bien inmueble es una (sobre esa operación no puede recaer más que uno de los dos tributos citados: o bien tributa por IVA, o bien por el concepto TPO), con consecuencias tributarias para ambas partes.

La independencia en las relaciones jurídico-tributarias frente a la Hacienda Pública autonómica y estatal, derivada de lo expuesto, hace que no se haya reconocido legitimación al proveedor del bien por la Administración autonómica en el procedimiento seguido frente al destinatario o comprador, y así se ha manifestado en ocasiones anteriores tanto por este TEAC como por la Audiencia Nacional, pero la actuación seguida por la Administración tributaria estatal en el procedimiento de devolución del impuesto repercutido debe estar presidida por las garantías que el procedimiento administrativo atribuye a la entidad proveedora, sin que queden restringidos sus derechos para que los órganos revisores puedan

entrar a conocer de cuantas cuestiones suscite el acto administrativo en que concluye este procedimiento, cualquiera que sea su naturaleza, procesales o formales y sustantivas o materiales.

Los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria autonómica para regularizar la situación fiscal del destinatario o comprador del bien inmueble son trasladables a la entidad proveedora en cuanto determinan los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria e integran la operación de venta del inmueble también por su tributación por IVA (a pesar de que la Administración tributaria autonómica solo sea competente para liquidar por el concepto TPO). Cuestión distinta que se examina a continuación es si pueden trasladarse sin más las conclusiones alcanzadas por la Administración tributaria autonómica al procedimiento de devolución de ingresos indebidos de IVA o deben acreditarse también los hechos en los que se fundamenta la decisión adoptada por la Administración autonómica y fundamentar jurídicamente la decisión de la Administración tributaria estatal, máxime cuando existen interesados distintos al solicitante.

Lo verdaderamente relevante a juicio de este Tribunal es que en el acuerdo que concluye el procedimiento de devolución de ingresos indebidos adoptado por la AEAT se acepta la conclusión alcanzada por la Administración tributaria autonómica sin mayor razonamiento ni incorporación de documentación más allá de la expuesta en el fundamento de derecho anterior, del todo punto deficiente e incompleta que fomenta la inseguridad jurídica. Únicamente se indica que *“la operación ha sido calificada por la Agenda Tributaria de Andalucía (Gerencia Provincial en Córdoba), en la liquidación practicada al adquirente, como sujeta y exenta del IVA, como consecuencia de ello, a la modalidad de TPO del ITP y AJD. Por tanto resulta indebida la repercusión de la cuota del IVA efectuada”*; es decir, no se lleva a cabo análisis jurídico alguno de la operación de referencia, ni se incorporan todos los documentos que llevaron a la Administración autonómica a dictar la liquidación por el concepto TPO al destinatario o comprador (u otros que la Administración tributaria estatal podía incorporar con base en la potestad y competencias que el ordenamiento jurídico tributario le atribuye).

Es cierto que el artículo 95 de la LGT señala:

“1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto: (...)

3. La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave (...)”.

Asimismo, el artículo 99.4 dispone:

“El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.”

La cuestión referida también se aborda en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, señalando el artículo 95:

“1. El obligado tributario podrá obtener a su costa, previa solicitud, copia de los documentos que figuren en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 99 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, durante la puesta de manifiesto del expediente, cuando se realice el acceso a archivos y registros administrativos de expedientes concluidos o en cualquier momento en el procedimiento de apremio. Se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no afecten al obligado tributario.”

En el acta de conformidad extendida por la Administración autonómica al comprador (si bien no consta que esté firmada, ni figura la fecha de su extensión) se exponen una serie de hechos por los que el órgano gestor autonómico concluye que la operación de compraventa estaba sujeta y no exenta del concepto TPO y sujeta y exenta por IVA.

De acuerdo con el artículo 156 de la LGT, en relación con el obligado tributario y su representante, el apartado quinto establece lo siguiente:

“5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley”.

Este artículo 144 de la LGT al que hace referencia, dispone:

“1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”.

De estos artículos debemos extraer, por un lado, que el comprador de la vivienda está vinculado por los hechos recogidos en el acta de conformidad a él extendida, se presumen

hechos ciertos salvo que acredite haber incurrido en error de hecho; pero esto sólo ocurre respecto de este comprador y respecto del concepto TPO, cuya competencia para comprobar y regularizar se atribuye a la Administración tributaria autonómica; que es quien ha prestado su conformidad, no aplicándose la presunción de certeza de los hechos a otros obligados tributarios o interesados, como en este caso es la entidad proveedora por otro concepto o tributo distinto, como es el IVA cuya competencia para comprobar corresponde a una Administración tributaria distinta, la estatal. Esto es, los hechos se presumen ciertos para el obligado tributario que presta su conformidad, o incluso respecto de terceros interesados, si los hubiera, que estuvieran personados en el procedimiento (quienes tendrían el conocimiento de lo actuado, de los hechos, que podrían alegar y que podrían recurrir de no estar de acuerdo con esos hechos), pero esta presunción de certeza no se extiende a otros obligados tributarios, ni siquiera a la Administración estatal, quien podría apartarse de la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad de la Administración autonómica y dictar un Acuerdo de liquidación o en este caso un acuerdo relativo a la devolución del impuesto cuya competencia le corresponde en otro sentido previo trámite de audiencia, según lo previsto en el artículo 156 de la LGT a la entidad proveedora, resolviéndose la posible contradicción entre ambas Administraciones por las vías recogidas en la LGT (fundamentalmente ahora, la atribuida a la vía económico-administrativa y a la jurisdicción contencioso-administrativa).

Así, la entidad proveedora, no está vinculada por los hechos recogidos en el acta por el artículo 144.2 de la LGT, ni se niega el derecho, con base en las potestades atribuidas a la Administración Tributaria estatal, para que la AEAT regularice un tributo distinto de aquel que ha sido regularizado por la Administración Tributaria autonómica. Y ello, pese a lo dispuesto en el artículo 144.Uno de la LGT, al tratar de la naturaleza de documentos públicos de las actas, pues, de un lado si bien hace prueba de los hechos que motivan su formalización, lo es salvo que se acredite lo contrario y, de otro, no podemos olvidar que estamos ante tributos distintos cuya competencia se atribuye a Administraciones distintas, sin que una pueda hacer dejación de sus competencias o potestades a favor de la otra, cuando menos sin asumir expresamente el contenido, hechos y motivación, de lo expuesto por la otra Administración como propio, aportando todos los medios de prueba que hubieran sido incorporados al primer expediente; que es precisamente lo que no se ha hecho o no ha quedado acreditado en el procedimiento llevado a cabo por la AEAT que ahora examinamos.

A ello añadimos, como se ha indicado anteriormente, la directa incidencia o efectos que el acto dictado tiene sobre la situación fiscal de la entidad interesada en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, esto es, sobre la entidad proveedora del bien.

No basta que la Administración tributaria estatal señale que en el acta AO1 (sin firmar y sin fecha) extendida al destinatario de la operación por la Administración autonómica se ha concluido que la operación quedaba sujeta y exenta de IVA (Acta que ni siquiera se incorpora al expediente firmada por los actuarios), sino que es necesario que como mínimo la Administración tributaria estatal incorpore toda la documentación del expediente autonómico que afecte al expediente de devolución de ingresos indebidos incorporándose al mismo, pues sólo de esta manera la Administración tributaria estatal desarrolla una actividad suficiente en el expediente de devolución, y sólo de esta manera tiene la entidad proveedora todos los datos que tuvo en cuenta la Administración tributaria autonómica para liquidar. Además de ello, la Administración tributaria estatal debe aceptar dichos documentos y asumir como propia la argumentación dada por la Administración tributaria autonómica pues no debemos olvidar en todo momento que está regularizando un tributo distinto de aquel que fue regularizado por la otra Administración, o fundamentar su decisión en los términos que, dentro de la ley, considere más convenientes.

La entidad proveedora podrá acreditar que estamos ante una primera entrega de edificios o de parte de los mismos, sólo si la Administración estatal previamente aporta en el expediente todas las pruebas que acrediten su decisión, lo que no ocurre aquí, pues la Administración no acredita este hecho mas que con manifestaciones pero sin otros elementos de prueba. Lo contrario supondría invertir la carga de la prueba y se produciría indefensión.

Tratándose de una transmisión efectuada por una sociedad mercantil, con carácter general estaría sujeta a IVA, habiendo tributado la operación por IVA y expidiendo la parte vendedora factura repercutiendo IVA. Si la operación no debe tributar por IVA por la causa que sea, y así lo estima la Administración tributaria estatal, es esta quien debe justificarlo (en el caso examinado para que el destinatario pueda obtener la devolución del impuesto “indebidamente” repercutido). Al no existir esa actividad probatoria de la Administración, deben estimarse las pretensiones anulatorias del acto administrativo.

Debemos destacar que esta actividad probatoria que debe realizar la Administración tiene su causa y efecto en salvaguardar el derecho de defensa de la entidad proveedora, interesada en el procedimiento de devolución en cuanto afecta directamente a sus intereses legítimos como se ha expuesto anteriormente, y tiene derecho a alegar cuanto estime a sus intereses en relación sobre todos los elementos de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación en cuya controversia se discute la sujeción al impuesto y su exención o no, puesto que le afecta de manera directa a sus intereses. Esta actividad probatoria resulta también necesaria para que este Tribunal pueda formarse su convicción del asunto examinado a la vista de las pruebas existentes; acreditación

de los hechos declarados existentes o prueba que no existe; como tampoco se conoce qué actividad comprobadora ha realizado la AEAT y en que fundamentos jurídicos apoya su decisión (más allá de asumir, sin mayor razonamiento lo que ha manifestado la Administración autonómica).

Si la Administración autonómica no ha reconocido a la entidad proveedora del bien la condición de interesado en el procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo frente al destinatario o comprador del inmueble, con base y fundamento en la independencia de las relaciones jurídicas que frente a la Hacienda Pública (estatal y autonómica) mantienen el proveedor y el destinatario, derivadas también de las potestades de comprobación atribuidas a ambas Administraciones, no puede en absoluto ahora la Administración tributaria estatal trasladar sin más el resultado de las actuaciones seguidas ante el destinatario por la Administración tributaria autonómica a las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, cercenando el derecho a la defensa de los interesados, en este caso, de la entidad proveedora del bien, en cuanto éste tiene derecho a conocer no sólo las razones que asisten a la Administración Tributaria estatal para determinar los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación, sino también las pruebas en que apoya esta Administración su decisión. No puede impedírsele al proveedor del bien (por mor del principio de firmeza administrativa del acto aunque el proveedor no ha sido parte ni interesado; o el de seguridad jurídica) el derecho que tiene a conocer los motivos que llevan a la Administración tributaria estatal a tomar la decisión, pues lo contrario supone un evidente daño al derecho a la defensa del interesado, en este caso, el proveedor de la operación.

A través del acto impugnado dictado por la Administración tributaria estatal no se puede denegar los eventuales derechos que el proveedor tenga derivados de su condición de empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, en tanto el acto dictado tiene efectos directos sobre el proveedor; siendo por ello de obligada actuación aportar al nuevo procedimiento (el de devolución impugnado ahora en esta reclamación) cuantas pruebas o acreditación de los hechos se trasladan al mismo, pues la Administración tributaria estatal no puede trasladar al proveedor de la operación los efectos que conlleva su declaración sin permitirle conocer no sólo los fundamentos jurídicos y hechos en que basa su decisión la Administración tributaria estatal sino también, y es lo trascendental, cuantas pruebas, o acreditación de los hechos en que fundamenta su decisión, hayan sido tenidos en cuenta para dictar el nuevo acto.

No estamos manifestando que la actuación administrativa cuestionada no guarde coherencia (se produce esa coherencia desde el momento en que existiendo un acto firme de otra Administración relativo a un tributo, el concepto TPO, cuyos

efectos se desplegaron exclusivamente para el destinatario de los bienes, se traslada las consecuencias jurídicas del acto a otro concepto tributario, el IVA, y a otro interesado, el proveedor, al que no se reconoció ni legitimación ni tampoco interés legítimo como interesado en el procedimiento seguido ante la Administración tributaria autonómica.

A sabiendas de su existencia, ni tan siquiera la Administración tributaria autonómica lo citó o lo requirió para personarse y aportar las pruebas, documentos, etc, que permitieran defender su postura de que nos encontramos ante una primera entrega de edificios o de parte de los mismos), pero el principio de seguridad jurídica debe desplegar también todos sus efectos en relación con el proveedor de las operaciones, y encontrándonos ante un acto administrativo distinto del acto firme que dio lugar a la regularización efectuada al destinatario del bien, debe permitirse al proveedor, interesado legítimo en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, co-

nocer y sobre todo, poner a su disposición, cuantas pruebas hayan sido tenidas en cuenta por la Administración tributaria estatal para dictar el nuevo acto administrativo, pues en otro caso, como venimos señalando, y es lo trascendental, la Administración tributaria estatal no acredita o justifica en el procedimiento las afirmaciones en que fundamenta su decisión (ni tampoco ha fundamentado jurídicamente su decisión más allá de señalar que la Administración tributaria autonómica había señalado que la operación estaba gravada por TPO), ocasionando con ello un grave perjuicio al interesado.

Lo manifestado en los anteriores fundamentos de derecho, nos lleva a concluir que procede la anulación de acto administrativo dictado. Por todo lo expuesto:

Este TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económico administrativa, ACUERDA: estimar la reclamación y anular el acto impugnado.

Tasación a efectos de subasta. Resolución de 10 de octubre de 2017

La escritura de tasación a efectos de subasta ni tiene carácter constitutivo de un negocio jurídico, ni tiene incidencia en la hipoteca, de ahí que dicho documento, al carecer de efectos jurídico-económicos en el acto inscrito, no es susceptible de evaluación a efectos de AJD.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Concurren los requisitos de competencia, cuantía, interposición en plazo y legitimación que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico administrativa en la que se plantea la procedencia de la liquidación a efectos de Actos Jurídicos Documentados como consecuencia del otorgamiento de escritura de fijación de tasación a efectos de subasta.

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

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos."

Respecto a la tributación a efectos de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de los documentos notariales en los que se acuerda la tasación a efectos de subasta ya se manifestó por este Tribunal Central en resolución de fecha 12 de mayo de 2009 (RG 7209/08), publicada en DOCTRINA (base histórica), tras exponer que el hecho de haber realizado previamente la redistribución hipotecaria entre las fincas mediante documento privado tal y como autoriza el art. 216 del Reglamento Hipotecario, no afecta a la tributación que deba corresponder a la indicada escritura de tasación a efectos de subasta, resolvía: "Sentado lo anterior, debe analizarse entonces si la tasación a efectos de subasta que se recoge en la escritura pública número 955 cumple la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido para la sujeción al gravamen. Pues bien, el documento notarial número 955 no tiene por objeto cantidad o cosa valuable porque no contiene un negocio jurídico nuevo que recaiga sobre objeto evaluable pues el contenido económico de la operación está en la redistribución de hipoteca, ya que con ella se produce una novación objetiva del negocio hipotecario, no constituyendo la tasación a efectos de subasta una convención que modifique o altere los contenidos del negocio jurídico."

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en Sentencia de 4 de Abril de 2014.

Tercero. No obstante lo anterior, existen resoluciones judiciales de otros Tribunales Superiores de Justicia que han declarado la procedencia de la tributación en estos casos. Valga como ejemplo la propia Sentencia que se cita en el acuerdo de liquidación (Sentencia 1162/2013 de 11 de octubre de 2013 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía) la cual considera que al darse los requisitos previstos en el art 31 del TRITP es procedente la tributación por la cuota variable de AJD o la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 13 de Mayo de 2011.

No obstante, este Tribunal Central mantiene su criterio de la no tributación que ya expusiera en la citada resolución de 12 de mayo de 2009, por las razones que desarrolla a continuación.

El gravamen que nos ocupa tiene por objeto, como su propia denominación indica, un acto jurídico documentado en escritura pública, de ahí que deba partirse siempre del presupuesto de que el documento incorpore un acto de trascendencia jurídica y que dicha trascendencia jurídica venga valorada económicamente en el propio documento. En otras palabras, la evaluación económica a la que se refiere el art 31 del TRITP no es sino la cuantificación monetaria del efecto jurídico creado por dicho documento.

Sin embargo, no toda mención de una cifra o valor en el documento implica que éste adquiera la condición de “evaluable” a efectos del Impuesto, ya que ésta última condición sólo concurrirá cuando la referencia del valor incluido en el documento tenga relación directa con los efectos jurídicos que produzca el acto o negocio documentado.

Cuarto. Muy especialmente dicha regla ha de tenerse en cuenta cuando –como ocurre en este caso– el documento incorpora algún acuerdo de voluntades respecto a un negocio jurídico anterior.

En este caso es muy frecuente la impugnación de las liquidaciones por parte de los particulares alegándose la existencia de doble tributación en aquellos casos en los que el acto constitutivo de un contrato o negocio jurídico ya tributó en su origen y se otorga posteriormente una nueva escritura en la que se incorporan nuevas declaraciones de voluntad de los mismos otorgantes y referentes al anterior negocio, siendo el criterio de este Tribunal claro al respecto: siempre que la nueva escritura incluya un valor económico que afecte -bien ampliando o bien modificando- al contenido jurídico de lo acordado en la primera, debe entenderse que el documento cumple con el requisito de la “evaluación económica” a que se refiere la norma legal, y que por tanto procede la tributación a efectos de AJD, por más que ya hubiera tributado en el acto constitutivo.

En concreto, en el supuesto de la hipoteca, además de la tributación procedente a la constitución es frecuente la sujeción al impuesto por actos posteriores otorgados durante la vida de la misma (ampliación, subrogación, novación, posposición, igualación, redistribución, cancelación parcial, etc...), todas ellas englobadas dentro del concepto genérico de “modificación de hipoteca” y todas ellas teniendo en común que mediante los antedichos actos se modifica alguno de los componentes de la hipoteca bien en cuanto a los sujetos, derechos u obligaciones de éstos, el objeto de la hipoteca, o la responsabilidad de ésta, debiéndose tomar en consideración como valor económico precisamente el “quantum” incluido en el documento que se refiera al nuevo efecto o situación jurídica creada en virtud del documento otorgado.

Nada de esto ocurre en este caso, ya que la tasación a efectos de subasta no produce efecto jurídico alguno en la hipoteca inscrita: ni a los sujetos en sus derechos u obligaciones, ni se produce cambio alguno en el objeto hipotecado, ni se modifica la responsabilidad hipotecaria de la finca, la cuál, cualquiera que sea el valor en el que se tase la finca a efectos de la subasta sigue respondiendo de la misma cifra de responsabilidad asignada. Se trata de un mero requisito procesal establecido en el art. 682 de la Ley de Enjuiciamiento Civil el cual –al igual que el art. 234 del Reglamento Hipotecario relativo a la ejecución extrajudicial– exige escritura pública para la admisión a trámite del procedimiento especial previsto en el art 681 y siguientes de la LEC para la ejecución de bienes hipotecados o pignorados.

El otorgamiento de dicha escritura no tiene otro fin que la prevención de la entidad acreedora de tener cumplido dicho trámite documental para el supuesto de impago, y poder solicitar sin dilación el despacho de la ejecución judicial, al disponer el art. 682 que dicha tasación (con el límite del 75%) servirá de tipo en la subasta, resultando necesario su otorgamiento, en el caso que nos ocupa, ya que habiéndose constituido propiedad horizontal y redistribuida la responsabilidad hipotecaria entre las nuevas fincas, no serviría la tasación fijada en la escritura constitutiva de hipoteca respecto a la finca matriz; pero, como se ha dicho, el indicado requisito procesal carece de efectos sustantivos en la situación jurídica de la hipoteca.

En el mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en Sentencia de 4 de abril de 2014: “no constando protocolizado el documento referido de la previa distribución, sino que lo único que se ha incorporado a la escritura es el cuadro donde constan los valores de cada vivienda a efectos de subasta, resultando acreditado que la distribución hipotecaria respecto el préstamo inicial se realizó mediante documento privado, sin que se haya formalizado en la citada escritura” ... por lo que considera que “no constituye la tasación a efectos de subasta una convención que modifique los contenidos del negocio jurídico”.

Cuarto. De todo lo anterior se desprenden las siguientes conclusiones:

Cuando el documento –como ocurre en este caso- no incorpora un acto constitutivo de un negocio jurídico sino una declaración de voluntad relativa a un acto ya inscrito y que por tanto ya tributó en su constitución, sólo procederá una nueva tributación cuando el posterior documento tenga incidencia jurídico-económica en el acto inscrito.

De los hechos mencionados en el Antecedente Primero, sólo tiene incidencia en la hipoteca inscrita la redistribución de responsabilidad, si bien al haberse formalizado con el do-

cumento que permite el art.º 216 del Reglamento Hipotecario, no estaría sujeto al gravamen documental.

La escritura de tasación a efectos de subasta ni tiene carácter constitutivo de un negocio jurídico, ni tiene incidencia en la hipoteca, de ahí que dicho documento, al carecer de efectos jurídico-económicos en el acto inscrito, no es susceptible de evaluación a efectos de AJD.

Por todo ello,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL,
EN SALA, visto la presente reclamación económico administrativa ACUERDA: Estimarla

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 56

Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 56

- Inexistencia de un incremento real de valor en la transmisión..... 56
- Prueba de la disminución del valor de los terrenos 56
- Inexistencia de un incremento real de valor en la transmisión..... 57
- Inexistencia de un incremento real de valor en la transmisión..... 57

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

INEXISTENCIA DE UN INCREMENTO REAL DE VALOR EN LA TRANSMISIÓN

Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de septiembre, 20 de julio, 21 de julio y 19 de julio de 2017

Con fecha 16 de febrero de 2017 se dictó por el Tribunal Constitucional la sentencia 26/2017, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015, por la que declara que los artículos 107.1, 107.2ª a del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Como consecuencia de la sentencia del TC, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid señala que la liquidación practicada por la Administración tributaria por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana debe ser anulada, en cuanto ha sido girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es «dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento», determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad.

Procede conforme a lo expuesto la estimación del recurso con anulación de la liquidación impugnada.

PRUEBA DE LA DISMINUCIÓN DEL VALOR DE LOS TERRENOS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 3 de julio de 2017

No se discute la aplicación de la doctrina consolidada de este Tribunal, refrendada por recientes sentencias del TC, de que cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento de valor alguno de los terrenos en el momento de la transmisión, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

Lo que se discute es si se ha producido o no el incremento de valor desde el momento de la adquisición o, mejor dicho, si la parte ha acreditado que lo que se ha producido es una disminución.

Atendiendo a los datos, pruebas y razones aportadas por la parte demandante, que es a quien le corresponde la carga de probar la disminución del valor de los terrenos desde el momento de la adquisición hasta el de la transmisión, mediante la pertinente comparación de los valores en dichos momentos, por lo que respecta al momento de la adquisición, la parte se limita a presentar el precio de compra del solar indicado en la escritura de 20/2/2002, que se fijó en 1.078.816,73 euros.

Tal precio no equivale ni puede ser entendido como el valor de la finca. Tal valor se determina utilizando parámetros objetivos de carácter técnico económico, que por lo general exigen la intervención de un profesional en la materia.

El precio consignado en el documento de compraventa obedece a diversos factores y criterios, muchas veces subjetivos y contingentes, de forma que a lo sumo puede representar un valor de referencia.

La comparación a efectos de si se ha producido el hecho imponible del impuesto ha de hacerse, repetimos, entre valores, no entre precios. Estos pueden determinar, como ganancia o pérdida, el hecho imponible de otros impuestos pero no el del impuesto de autos.

INEXISTENCIA DE UN INCREMENTO REAL DE VALOR EN LA TRANSMISIÓN

Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 26 de octubre y 30 de octubre de 2017

La cuestión a resolver consiste en determinar si, como sostiene el apelante, no se ha producido un incremento del valor de los terrenos y hay prueba suficiente, o si, como sostiene la sentencia apelada, la minusvalía no ha quedado acreditada.

Esta polémica ha sido resuelta recientemente por el Tribunal Constitucional que ha dictado la sentencia de 11 de mayo de 2017.

Aplicando la doctrina del TC al presente supuesto, se comprueba que constan aportadas una escritura otorgada ante Notario el 29 de julio de 2015, en la que la hoy apelante transmite a Sabadell Real Estate Development, S.L. veintidós terrenos por un precio total de 4.206.035 €. Y figuran dos escrituras de 22 de mayo de 2009 y 16 de mayo de 2011 en las que el precio de adquisición de los mismos inmuebles a los que se refiere la escritura de 29 de julio de 2015 antes referida, fueron adquiridos por el precio total de 190.600.500,13 €.

El Juzgador de Instancia considera que esta diferencia de valor de los bienes entre una y otra escritura puede deberse a múltiples circunstancias. Sin embargo, lo cierto y verdad es que el Ayuntamiento no ha aportado ninguna prueba que acredite que el precio fijado en la escritura pública de venta no es real. Y ninguna duda hay de que el Ayuntamiento tiene a su disposición medios suficientes para poder haber determinado si el precio fijado para los terrenos en la escritura de venta obedecía a circunstancias distintas del menor valor que tenían los bienes como consecuencia de la crisis inmobiliaria del momento en el que se produce la transmisión.

El Ayuntamiento demandado no duda del valor inicial de los terrenos fijados en la escritura pública de adquisición; y sin embargo, sin aportar prueba alguna que desvirtúe el precio fijado en la escritura pública de compraventa, niega que se haya producido una minusvaloración o un decremento del valor de estas fincas en los últimos años. No se ha realizado ninguna labor de comprobación del valor real o de mercado del terreno por parte del Ayuntamiento para desvirtuar los precios que figuran en la escritura de compraventa. Es más, en su día y ahora, el único motivo alegado para oponerse a la demanda y a la apelación fue defender la aplicación automática del valor catastral y de las normas de liquidación del impuesto, sin negar ni cuestionar que las fincas hayan podido sufrir una pérdida de valor. Criterio este que, además, es el seguido por otros TTSSJJ como Valencia, en sentencia de 14 de septiembre de 2016, Castilla La Mancha en sentencia de 17 de abril de 2012 o Madrid en sentencia de 11 de diciembre de 2013. Por todo lo cual, procede estimar el recurso de apelación.

INEXISTENCIA DE UN INCREMENTO REAL DE VALOR EN LA TRANSMISIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 16 de octubre de 2017

La cuestión a resolver consiste en determinar si, como sostiene el apelante, no se ha producido un incremento del valor de los terrenos y hay prueba suficiente, o si, como sostiene la sentencia apelada, la minusvalía no ha quedado acreditada.

Esta polémica ha sido resuelta recientemente por el Tribunal Constitucional que ha dictado la sentencia de 11 de mayo de 2017.

Por tanto, en atención a la sentencia del Tribunal Constitucional, el presente recurso debe ser estimado, pues teniendo en cuenta las escrituras públicas de adquisición y la de transmisión queda constancia de que el precio total por el que fueron adquiridas dichas fincas en los años 2005 y 2006 fue de 10.074.787,00 €, como señala la recurrente, y el precio de transmisión, según escritura de 30 de octubre de 2014, fue por un total de 1.274.951,49 €.

Además, consta en el expediente una tasación elaborada por la empresa Sociedad de Tasaciones, S.A. donde se expresa la diferente tipología de los inmuebles y donde se detalla la caracterización física del terreno, que tiene pendiente la gestión urbanística y donde se hace constar que el valor total del cien por cien de las fincas en el momento de la transmisión ascendía a 4.025.912 €. Lo que, como señala la parte apelante, supone que el valor de mercado del 29,49% de dichas fincas que es objeto de transmisión en la escritura de octubre de 2014, sería de 1.187.241,45 €.

Por tanto, no ha existido incremento alguno, o no se ha acreditado el incremento de valor que se ha podido experimentar. Ninguna otra prueba aporta el Ayuntamiento que acredite que sí se ha producido un incremento de valor susceptible de tributación.

