

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre...4
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre...5
- Precios medios: Orden HFP/1258/2017, de 5 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del ITPAJD, ISD e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte..... 6

## NOVEDADES NORMATIVAS

- Estudio comparado de la retroacción de actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015  
*Francisco de Asís García Sarabia. Doctor en Derecho. Abogado y Economista* .....9

## TEMAS FISCALES

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .....23
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....32

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### TRIBUNAL SUPREMO

- IIVTNU. Interpretación del alcance del fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional: Auto de 23 de noviembre de 2017 .....38

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana .....44

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES NORMATIVAS..... 4

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre\* ..... 4

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre\* ..... 5

Precios medios: Orden HFP/1258/2017, de 5 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del ITPAJD, ISD e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte ..... 6

## NOVEDADES NORMATIVAS

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre\*

*Se transcriben los artículos de mayor interés para los tributos cedidos.*

#### **Artículo segundo Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo**

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo:

**Uno.** Se añade un **artículo 102 bis** con la siguiente redacción: «*Artículo 102 bis* Autoliquidación y pago de las operaciones continuadas de adquisición de cualquier tipo de bienes muebles a particulares por empresarios y profesionales para su incorporación a sus actividades económicas

Cuando los adquirentes sean empresarios o profesionales que adquieran regularmente a particulares cualquier tipo de bienes muebles, para desarrollar su actividad económica, en una cantidad superior a 100 adquisiciones mensuales, podrán autoliquidar todas las adquisiciones de cada mes completo, siempre que el importe individual de cada adquisición no supere 1.000 euros, presentando la documentación correspondiente a todas ellas y autoliquidando en un solo impreso, en el plazo de treinta días hábiles a contar desde el último día del mes que se liquide, e ingresando la suma de las cuotas correspondientes a todas las adquisiciones de dicho mes.»

**Dos.** Se añade un **artículo 107 bis** con la siguiente redacción: «*Artículo 107 bis* Regulación de los medios de acreditación de la presentación y pago, en su caso, del impuesto, ante

la oficina gestora competente, para los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

A los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de este impuesto, la presentación ante la oficina gestora competente de la autoliquidación junto con los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como, en su caso, el pago de dicho impuesto, o la no sujeción o los beneficios fiscales aplicables, se podrán acreditar, además de por los medios previstos en su normativa reguladora, por cualquiera de los siguientes:

- a. Certificación expedida a tal efecto por la oficina gestora competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que contenga todas las menciones y requisitos necesarios para identificar el documento notarial, judicial, administrativo o privado que contenga o en el que se relacione el acto o contrato que origine el impuesto, acompañada, en su caso, de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación.
- b. Cualquier otro medio determinado reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Función Pública.»

#### **Disposición derogatoria única**

Se suprimen los artículos 17, 21, 43.1.b), 52, 53, 57, 59, 80, 86, 91.5, 100, 104, 105, 106.1 y 2, 118 y 119 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007,

\* Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales y de modificación del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre Artículo tercero Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre:

**Uno.** Se modifica el apartado 2 del artículo 66, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. El documento, que tendrá la consideración de declaración tributaria, deberá contener, además de los datos identificativos de transmitente y adquirente y de la designación de un domicilio para la práctica de las notificaciones que procedan, una relación detallada de los bienes y derechos adquiridos que integren el incremento de patrimonio gravado, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno, así como de las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicite. Tratándose de bienes inmuebles, se consignará su referencia catastral».

**Dos.** Se añade el artículo 87 bis con la siguiente redacción: «Artículo 87 bis Regulación de los medios de acreditación de la presentación y pago, en su caso, del impuesto, ante

la oficina gestora competente, para los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado

A los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de este impuesto, la presentación ante la oficina gestora competente de la autoliquidación junto con los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como, en su caso, el pago de dicho impuesto, o la no sujeción o los beneficios fiscales aplicables, se podrán acreditar, además de por los medios previstos en la normativa reguladora del mismo, por cualquiera de los siguientes:

a) Certificación expedida a tal efecto por la oficina gestora competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que contenga todas las menciones y requisitos necesarios para identificar el documento notarial, judicial, administrativo o privado que contenga o en el que se relacione el acto o contrato que origine el impuesto, acompañada, en su caso, de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación.

b) Cualquier otro medio determinado reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Función Pública».

Para consultar texto íntegro pinche en el siguiente enlace: [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-15843](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-15843)

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre\*

*Se transcriben los artículos de mayor interés para los tributos cedidos.*

### Artículo tercero Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre:

**Uno.** Se modifica el apartado 2 del artículo 66, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. El documento, que tendrá la consideración de declaración tributaria, deberá contener, además de los datos identificativos de transmitente y adquirente y de la designación de un domicilio para la práctica de las notificaciones que procedan, una relación detallada de los bienes y derechos adquiri-

dos que integren el incremento de patrimonio gravado, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno, así como de las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicite. Tratándose de bienes inmuebles, se consignará su referencia catastral».

**Dos.** Se añade el artículo 87 bis con la siguiente redacción: «Artículo 87 bis Regulación de los medios de acreditación de la presentación y pago, en su caso, del impuesto, ante la oficina gestora competente, para los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado

A los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de este impuesto, la presentación ante la oficina gestora competente de la autoliquidación junto con los documentos

\* Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre\*, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre

que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como, en su caso, el pago de dicho impuesto, o la no sujeción o los beneficios fiscales aplicables, se podrán acreditar, además de por los medios previstos en la normativa reguladora del mismo, por cualquiera de los siguientes:

a) Certificación expedida a tal efecto por la oficina gestora competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que contenga todas las menciones y requisitos necesarios para identificar el documento notarial, judicial, administrativo

o privado que contenga o en el que se relacione el acto o contrato que origine el impuesto, acompañada, en su caso, de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación.

b) Cualquier otro medio determinado reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Función Pública».

Para consultar texto íntegro pinche en el siguiente enlace:

[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-15842](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-15842)

## Precios medios: Orden HFP/1258/2017, de 5 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del ITPAJD, ISD e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte

El artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, que se ha considerado como idóneo para la comprobación de valores de los medios privados de transporte, aprobándose para cada ejercicio una Orden ministerial en la que se han recogido los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también los de las embarcaciones de recreo.

En aplicación de lo anterior, la Orden de 30 de enero de 1987 aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación, tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el entonces Impuesto General sobre las Sucesiones. Dichos precios medios de venta han venido siendo actualizados en los últimos años por sucesivas Órdenes de este Ministerio. La última actualización realizada se ha llevado a efecto por la Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública HFP/1895/2016, de 14 de diciembre, en la que se establecía, como se hace en esta Orden, que los precios medios de venta pudieran utilizarse como medios de comprobación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el mismo sentido, la Orden de 4 de julio de 2001, por la que se aprueba el modelo de declaración-liquidación que debe utilizarse en las transmisiones de determinados medios de transportes usados sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que para la práctica de la liquidación se podrán tomar en cuenta los precios medios de venta establecidos anualmente en Orden Ministerial.

Para la elaboración de las tablas de modelos y precios se han utilizado las publicaciones de las asociaciones de fabricantes y vendedores de medios de transporte, así como las indicaciones y características técnicas sobre nuevos vehículos aportadas por los propios fabricantes.

Esta Orden mantiene la tabla de porcentajes de depreciación contenida en el anexo IV de la Orden de 15 de diciembre de 1998, por considerar que sigue siendo adecuada a la realidad del mercado del automóvil y a la depreciación que sufren los vehículos.

Se incluyen bajo un mismo encabezamiento los datos técnicos correspondientes a los vehículos, con la potencia expresada en kilovatios (kW), y se incorpora, para los vehículos comercializados desde enero de 2008, el nivel de emisiones de CO<sub>2</sub>, expresada en gramos por kilómetro (g/km).

Como en años anteriores, se mantiene también como dato informativo e identificativo de los modelos, de acuerdo con la costumbre, la potencia de los motores en caballos de vapor (cv), por ser un dato de carácter comercial y general que sirve para identificar algunos de los modelos de automóviles, si bien no es ningún caso una unidad permitida del Sistema Legal de Unidades de Medida (Ley 32/2014, de 22 de diciembre, de Metrología). Asimismo, se conserva, como otro elemento para diferenciar algunos modelos de automóviles, cuya denominación se mantiene a lo largo del tiempo, el periodo de su comercialización, dado que algunos vehículos, aun siendo diferentes, mantienen su misma denominación comercial durante un gran número de años. A su vez, los precios medios de los diversos tipos de motocicletas se siguen diferenciando

en función del tamaño de su motor, expresado mediante los centímetros cúbicos del mismo, elevando las cuantías de las de mayor cilindrada, dado que mantienen a lo largo del tiempo un mayor valor de mercado.

Como el año anterior, en lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para adecuar dicha valoración a los criterios de la Unión Europea, se mantiene la fórmula que elimina del valor de mercado, a efectos de dicho impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

Por todo lo anterior procede actualizar para el año 2018 los precios medios de venta y los porcentajes aplicables a los mismos.

En su virtud, dispongo:

#### **Artículo 1. Tablas de precios medios aplicables.**

Las tablas que figuran en los anexos I, II, III, y IV de la Orden HFP/1895/2016, de 14 de diciembre, quedan sustituidas a todos los efectos por las que se recogen en los anexos I, II, III y IV de esta Orden.

#### **Artículo 2. Ámbito de aplicación de los precios medios de venta.**

Los precios medios de venta, que se aprueban por esta disposición, serán utilizables como medios de comprobación a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

#### **Artículo 3. Determinación del valor de los vehículos de turismo, todo terrenos y motocicletas.**

Para la determinación del valor de los vehículos de turismo, todo terrenos y motocicletas ya matriculados se aplicarán sobre los precios medios, que figuran en el anexo I de esta Orden, los porcentajes que correspondan, según los años de utilización y, en su caso, actividad del vehículo, establecidos en la tabla e instrucciones que se recogen en el anexo IV de esta Orden.

#### **Artículo 4. Determinación del valor de las embarcaciones de recreo y motores marinos.**

La fijación del valor de las embarcaciones de recreo y motores marinos se efectuará valorando separadamente el buque sin motor y la motorización, para lo cual se tomarán los valores consignados en los anexos II y III de esta Orden, aplicándoseles los porcentajes de la tabla incluida en el anexo III de esta Orden, según los años de utilización, y sumando posteriormente los valores actualizados para obtener el valor total de la embarcación.

#### **Artículo 5. Regla especial para la determinación del valor a los efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.**

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se aplicarán las siguientes reglas:

Primera. A los precios medios que figuran en los anexos I, II y III de esta Orden se le aplicarán los porcentajes que corresponda, según los años de utilización y, en su caso, actividad del vehículo, establecidos en la tabla e instrucciones que se recogen en el anexo IV de esta Orden.

Segunda. Cuando se trate de medios de transporte que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero y que sean objeto de primera matriculación definitiva en España teniendo la condición de usados, del valor de mercado calculado teniendo en cuenta lo señalado en la regla primera anterior, se minorará el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos. Para ello se podrá utilizar la siguiente fórmula:

$$BI = VM / (1 + (tipoIVA + tipoEDMT + tiposOTROS))$$

Donde:

BI: Base imponible de medios de transporte usados en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

VM: Valor de mercado determinado por tablas de precios medios tras la aplicación de los porcentajes del anexo IV.

tipo<sub>IVA</sub>: Tipo impositivo, en tanto por uno, del Impuesto sobre el Valor Añadido que habría sido exigible en el momento de la primera matriculación y en el ámbito territorial en que ahora se vaya a matricular en España ese medio de transporte.

tipo<sub>EDMT</sub>: Tipo impositivo, en tanto por uno, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que habría sido exigible en el momento de la primera matriculación y en el ámbito territorial en que ahora se vaya a matricular en España ese medio de transporte.

tipos<sub>OTROS</sub>: Resultado de sumar los tipos impositivos, en tanto por uno, de cualesquiera otros impuestos indirectos que hayan gravado la adquisición del medio de transporte, y que estén incluidos en el valor de mercado.

#### **Disposición final única. Entrada en vigor.**

Esta Orden entrará en vigor el día 1 de enero del año 2018.

Para consultar texto íntegro pinche en el siguiente enlace:  
<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-15284>



NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

**TEMAS FISCALES ..... 9**

**Estudio comparado de la retroacción de actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015**

**FRANCISCO DE ASÍS GARCÍA SARABIA. *Doctor en Derecho. Abogado y Economista* ..... 9**



### Estudio comparado de la retroacción de actuaciones inspectoras antes y después de la Ley 34/2015

**FRANCISCO DE ASÍS GARCÍA SARABIA.** Doctor en Derecho. Abogado y Economista.

- 1.- Introducción
- 2.- El alcance del artículo 150 de la LGT
- 3.- La naturaleza de la retroacción de las actuaciones inspectoras
- 4.- La retroacción de actuaciones en el artículo 150 de la LGT 58/2003, antes y después de la Ley 34/2015
- 5.- El inicio de la retroacción de actuaciones inspectoras en la LGT tras la Ley 34/2015

#### Introducción

A diferencia de la falta de previsión normativa imperante en los procedimientos de gestión tributaria en relación con la retroacción de actuaciones tras la anulación de liquidaciones provisionales por los órganos económico-administrativos (Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Central) o los Tribunales de Justicia, en el procedimiento inspector, tanto el ya antiguo apartado 5º del artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), como el actual apartado 7º de dicho artículo vigente tras la reforma de dicha norma tras la Ley 34/2015, sí establecen que, cuando una resolución económico-administrativa o sentencia judicial ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste para el cumplimiento del plazo previsto como duración máxima de las actuaciones inspectoras (12 meses más otros 12 de ampliación en los procedimientos pre Ley 34/2015 y; 18 meses o 27 con ampliación tras la reforma de la citada Ley), o en 6 meses, si aquel período fuera superior a esta cifra.

Con lo que, si se produce la superación de dicho nuevo plazo máximo para resolver del procedimiento inspector retrotraído, no es que nazca la caducidad, pues como es sabido la misma no se encuentra prevista para procedimientos de esta naturaleza, sino que lo que se produce es la supresión del efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda en el procedimiento inspector inicial del que se derivaba.

Pues bien, la nueva redacción de este artículo introducida por la Ley 34/2015 añadió además dos matizaciones para el cómputo del plazo de resolución del procedimiento tras una retroacción de las actuaciones inspectoras: por una parte, expuso que se computaría desde la recepción del expediente por el órgano inspector competente para ejecutar la resolución emanada por cualquiera de los citados órganos<sup>1</sup> y, por otra aparte, que lo dispuesto también se aplicaría a los procedimientos inspectores en los que, con posterioridad o no a la ampliación del plazo de duración de los mismos, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente

<sup>1</sup> Por último, señalar que este precepto de la LGT rechaza en todo caso la tesis del Tribunal Económico-Administrativo Central, que entendía, en su resolución de fecha 13 de septiembre de 2002 (referencia westlaw nº JUR 2003/24.405), que el período comprendido entre la recepción por la Administración del fallo anulatorio y la reanudación de las actuaciones no formaba parte del procedimiento, aludiendo a que: “la pretendida existencia de prescripción por interrupción de actuaciones inspectoras durante más de seis meses como consecuencia del transcurso de un tiempo superior a dicho plazo entre la Resolución de este Tribunal... y el reinicio de las actuaciones inspectoras, encaminadas a la ejecución de dicho Fallo. El artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, asocia a la interrupción injustificada de las actuaciones por tiempo superior a seis meses, el efecto de entender no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones. Ha de tratarse, por tanto, de unas actuaciones inspectoras en curso en las que injustificadamente concurra inactividad administrativa prolongada en los términos aludidos; en el caso que nos ocupa no aparece este supuesto, porque precisamente el retraso que el interesado alega no se refiere al de un procedimiento de inspección, que en este caso no da comienzo hasta..., sin que a otros procedimientos administrativos de índole tributaria quepa asociar el efecto pretendido, que la Ley hace recaer sólo en los de inspección”.

o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal (ante la existencia de indicios de delito fiscal).

Existe en este punto otra diferencia introducida por la Ley 34/2015. Si bien, antes de la reforma se preveía que el órgano inspector de la Administración Tributaria se abstendría de seguir el procedimiento, que quedaría suspendido mientras la autoridad judicial no dictase sentencia firme, o tuviera lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produjese la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal, a partir de ahora, la abstención de ese órgano actuante en la práctica de liquidaciones existe, pero se restringe solamente a los casos señalados en el nuevo artículo 251 de esta LGT<sup>2</sup>.

En estos casos, el citado plazo de retroacción de actuaciones inspectoras se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente administrativo devuelto por el Ministerio Fiscal al órgano competente que deba continuar con el procedimiento, por lo que, en los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el período que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT (*pre y post* Ley 34/2015) o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior.

## II. El alcance del artículo 150 de la LGT

De lo expuesto, podría parecer que, desde la introducción del ya antiguo primer párrafo del artículo 150.5 de la LGT en 2003 y, más aún, con la sustancial conservación de la esencia de su redacción en la Ley 34/2015 que la modifica y que regula la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y sentencias judiciales por parte de los órganos de la Inspección tributaria que dan lugar a la retroacción de actuaciones, hemos disfrutado de una pacífica, administrativa y jurisprudencial, andadura en este campo, a diferencia

2 En efecto, tras la reforma de la Ley 34/2015, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación en los siguientes supuestos:

- Quando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
- Quando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no fuese posible atribuirle a un obligado tributario concreto.
- Quando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

No obstante, en el caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, este procedimiento se entenderá concluido, aunque sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y, en caso de que sí lo hubiese sido, la nueva reforma de la LGT permite al órgano inspector que este nuevo procedimiento iniciado lo fuese sólo por hechos distintos y se efectuase de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

de lo que tradicionalmente ocurría en el caso de los procedimientos de gestión tributaria. Sin embargo, ello no ha sido así en absoluto.

El origen de estas turbulencias radica en la tensión no resuelta existente entre la aplicación de dos de los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico-tributario, que son: el de tutela judicial efectiva de los contribuyentes y el de autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria.

Esta disyuntiva que nace con la aplicación de ambos principios, o mejor dicho, en la pretensión de imponer uno de ellos sobre otro, rige en todos Estados de Derecho modernos y en todos sus ordenamientos jurídicos, perturbando lo que se denomina como “*paz jurídica*” y que, a fin de contextualizarla, podríamos aludir a lo expuesto por los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, según los cuales: “*Cualquier sujeto que pretenda alterar frente a otro la situación de hecho existente (statu quo) no puede hacerlo por propia autoridad; si el otro sujeto no aceptase de grado esa alteración, tiene la carga de someter su pretensión a un Tribunal, el cual la valorará desde la perspectiva del Derecho y la declarará conforme o no con éste, dándole en el primer caso fuerza ejecutoria, esto es, una virtud especial que la hace indiscutible y de cumplimiento forzoso para la parte obligada. A su vez, si esta resolución ejecutoria no fuese cumplida de grado, tampoco el sujeto beneficiado con la misma podrá imponerla a la otra parte por su propia coacción privada, sino que deberá imperar el respaldo coactivo mediante una segunda pretensión dirigida al Tribunal, el cual dispondrá la asistencia de la coacción pública (única legítima) si se acredita que, en efecto, la resolución que trata de imponerse goza de fuerza ejecutoria. La primera carga de sometimiento a un Tribunal es la carga de juicio declarativo; la segunda, la de un juicio ejecutivo*”<sup>3</sup>.

Así las cosas, es claro que frente a esta situación que es la que resultaría aplicable a cualquier contribuyente en el ejercicio de cualquiera de sus derechos, encontramos la posición contraria y privilegiada que ostenta la Administración Tributaria gracias a las potestades que tiene atribuidas, mediante las cuales no precisa del consentimiento de ninguna autoridad judicial para alterar las situaciones de hecho y de derecho de los contribuyentes, esto es, para imponérselas a éstos, lo que origina en no pocas ocasiones una confrontación entre el derecho de ésta a ejercer su autotutela<sup>4</sup> y, a que ésta lo sea de forma efectiva y conforme a los derechos de los contribuyentes.

3 Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*, 4ª edición, Ed. Civitas, Madrid, 13ª edición, 2006, capítulo I.

4 Podríamos distinguir dos tipos de autotutela: la declarativa, consistente en el privilegio de la Administración Tributaria de emitir actos capaces de crear, modificar o extinguir derechos y deberes de los administrados-contribuyentes sin el concurso de los Tribunales y sin el consentimiento de los propios destinatarios; y la ejecutiva, por la cual estas decisiones pueden ser impuestas por la Administración, incluso coactivamente (ejecución forzosa), sin precisar la aprobación judicial ni el consentimiento de los destinatarios.

Y es en este contexto en el que entendemos que se concibe la finalidad y alcance del artículo 150 de la LGT, que no es otro que el de garantizar y reforzar la autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria sobre los contribuyentes, pero no sin límite alguno. En efecto, en la pugna entre el interés particular y el general, la balanza no puede sino inclinarse hacia el segundo caso, aunque no lo hace en términos absolutos, pues será el factor tiempo el que acote dicha autotutela ejecutiva de la Administración Tributaria.

En este sentido se ha pronunciado en alguna ocasión el Tribunal Supremo, valga como muestra su sentencia de fecha 4 de abril de 2013<sup>5</sup>, cuando establece que la norma del artículo 150 que comentamos resulta lógica sí, y sólo sí, se entiende que una sentencia judicial o resolución económico-administrativa que anula una liquidación y ordena reponer actuaciones, es fruto de una ponderación de intereses entre el contribuyente y la Administración Tributaria, y ello, puesto que una vez anulado el acto tributario, se produce una colisión entre el interés del particular que combate la liquidación y pretende su total y definitiva expulsión del marco jurídico, frente al interés general, encarnado en los principios recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española, de que finalmente todos contribuyan puntualmente al sostenimiento del Erario Público de acuerdo con su capacidad económica.

Así es, la posibilidad de la acción retroactiva en las funciones liquidadoras de la Inspección tributaria, con base en el interés general, es el principio vencedor de la pugna antes anunciada por cuanto que, el cómputo del plazo del que la Administración Tributaria dispone para desarrollar esas actuaciones inspectoras, tras la retroacción declarada (o no, pues no es necesario si de su ratio *decidendi* así se desprende) por un órgano económico-administrativo o un Tribunal de Justicia ocasionada por una anulación de un primer procedimiento inspector, no se verá alterado en demasía por la quietud o inactividad administrativa debido a las consecuencias y efectos que asocia el artículo 150 de la LGT al vencimiento del plazo máximo de duración de dichas actuaciones retrotraídas, y lo hace en detrimento de los derechos del contribuyente individualmente considerado. Empero, no se efectuará sin límites, pues dicho artículo fija como nuevo término el plazo del primer procedimiento inspector no consumido o 6 meses, no más.

Y es que, si simplemente se aceptase la existencia de la acción de anulación, y nada más, ello supondría que se estaría jerarquizando el ejercicio de la autotutela de la Administración Tributaria, permitiendo que las nuevas actuaciones adminis-

trativas pudiesen agotar, nuevamente, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector (12 o 18 meses, según concluyesen antes o después del 12 de octubre de 2015, que es la fecha en la que tuvo lugar la entrada en vigor de la Ley 34/2015), por contra ello no es así, pues ha de descontar del plazo máximo de duración el tiempo ya consumido. Que las nuevas actuaciones finalicen en el período que resta de dicho plazo es, precisamente, lo que ordena el artículo 150 como límite temporal, si bien estableciendo que, como mínimo, la Administración Tributaria dispone de 6 meses para dictar la nueva liquidación en sustitución de la anulada.

### III. La naturaleza de la retroacción de las actuaciones inspectoras

De un modo muy simplificado, cuando nos referimos a los supuestos de retroacción es que, en algún momento del procedimiento de inspección, la Administración Tributaria incurra en un vicio que invalida dicho procedimiento y, la estimación total o parcial de una hipotética reclamación o recurso (en vía económico-administrativa o contencioso-administrativa, respectivamente), conlleva retrotraer las actuaciones de comprobación e investigación al punto en el que se encontraban antes de que se incurriese en ese defecto invalidante.

En relación con las nuevas actuaciones inspectoras que han sido retrotraídas, no hay duda de que la Administración Tributaria dispone de las mismas facultades que le eran propias en el procedimiento inspector anterior pero, se plantean otras cuestiones relacionadas con su naturaleza cuya resolución no es en absoluto baladí. Estas son: 1º) si las nuevas actuaciones inspectoras producidas en ejecución de resoluciones económico-administrativas o judiciales que mandan reponer actuaciones, son o no actuaciones inspectoras y, por ende, 2º) si pertenecen o no al mismo procedimiento inspector aunque haya sido anulado.

Es decir, en adelante, trataremos de resolver los interrogantes sobre ¿qué alcance tiene la retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector?, esto es, si la fase de ejecución de resolución económico-administrativa o sentencia judicial tiene una naturaleza distinta al procedimiento de inspección en cuyo desarrollo inicial se incurrió en un vicio invalidante; y, en la misma lógica, si en algún caso no debiera resultar aplicable el mismo, ¿qué régimen jurídico es el aplicable a dichos efectos?.

Para dar respuesta a estas cuestiones, necesariamente hemos de recurrir a un estudio independiente que distinga entre procedimientos inspectores iniciados y finalizados antes de la entrada en vigor el 12 de octubre de 2015 de la Ley 34/2015 de modificación de la LGT y, los concluidos con posterioridad a la misma. A efectos expositivos los veremos de forma consecutiva, es decir, en primer lugar resolveremos dichas cuestiones para aquellos procedimientos cuya normativa aplicable de la LGT no incluía la citada reforma

5 Referencia westlaw nº RJ 2013/3.553. Fundamento de derecho tercero. Y, como ya había dicho el Tribunal Supremo en las sentencias de fechas 29 de diciembre de 1998 (referencia westlaw nº RJ 1999/559) y 29 de junio de 2009 (referencia westlaw nº RJ 2009/6.846), de nuevo vemos que *"la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados"*.

para, posteriormente, concluir con las novedades que trajo consigo la misma.

Respecto de la primera de ellas, sobre la naturaleza de las actuaciones de ejecución del procedimiento retrotraído cabe señalar que, desde el comienzo del sometimiento de esta cuestión a la vía judicial, la función de revisión significaba que los Tribunales de Justicia de lo Contencioso-Administrativo debían limitarse a enjuiciar, exclusivamente, la validez del acto impugnado según los precedentes existentes en el expediente administrativo, es decir, excluyendo toda posibilidad de pronunciarse sobre aquellas cuestiones que no hubiesen sido planteadas en vía económico-administrativa o en las que no existiese sobre ellas un previo pronunciamiento de la Administración Tributaria (con la consiguiente impedimento de la obligación de la retroacción por causas que fueran distintas)<sup>6</sup>.

Posteriormente, la superación del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, no significó que pudieran los jueces suplir la actuación administrativa, en el sentido de sustituir la voluntad emanada por la Administración Tributaria, esto es, no es que se les permitiese dictar una sentencia que contuviese material y jurídicamente un acto administrativo distinto (alterado) en el ejercicio de sus potestades, pero sí consintió el reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas que afectaban a los contribuyentes.

Para ello, se exigía, ineludiblemente, la previa existencia de un acto o actividad administrativa (expresa, presunta o tácita) que pudiese ser objeto de impugnación que, en la mayoría de los casos, solía (y suele) ser la resolución de un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central e, indirectamente, la liquidación tributaria provisional que fue objeto de la reclamación que dio lugar a la resolución del órgano de revisión que se está cuestionando en sede judicial, pues no podemos olvidar que en la jurisdicción contencioso-administrativa el acto administrativo de liquidación y/o la actividad de la Administración Tributaria siguen siendo parte de los objetos del recurso y, va más allá de la mera posibilidad de reconocer situaciones jurídicas y pretensiones individualizadas de los contribuyentes<sup>7</sup>.

De este modo, se planteó por primera vez la opción de evitar la retroacción de las actuaciones del procedimiento inspector que había sido anulado (en el que no se declaraba su nulidad, pues en tal caso, su existencia se tiene por no producida y es carente de todo efecto) y que, dilataba en el tiempo la obtención de una efectiva satisfacción de la tutela judicial, buscando la satisfacción de la pretensión del con-

tribuyente recurrente directamente a través de la sentencia emanada por el órgano jurisdiccional<sup>8</sup>, discutiéndose sobre si para ello, era preciso la ulterior actuación de los órganos de la Inspección tributaria y, por ende, de ser ésta necesaria, qué naturaleza tenía.

Pues bien, esa pugna perduró en la práctica tributaria durante muchos años, hasta que el Tribunal Supremo, principalmente, en sus sentencias de fechas 28 de octubre de 1997<sup>9</sup> y 4 de julio de 2001<sup>10</sup>, concluyó que toda actuación realizada tras la anulación de una liquidación por un órgano económico-administrativo o judicial, debe ser considerada como una actuación administrativa de naturaleza inspectora, y las definió en virtud del elemento subjetivo de quien las practica: la Inspección de los tributos.

De lo anterior pudiera semejarse que todas las actuaciones que haya de practicar la Inspección, como consecuencia de dicha retroacción, cualquiera que sea su procedimiento u origen, son actuaciones de naturaleza inspectora. No obstante, ello no es así. Es la propia Administración Tributaria quien suele entender que la llamada "fase de ejecución" de resoluciones y/o sentencias en aquellos supuestos en los que la estimación de una reclamación o de un recurso contencioso-administrativo supone la retroacción de actuaciones, no forman parte de las actuaciones inspectoras, es decir, no forman parte del procedimiento inspector de aplicación de los tributos en que se dictó la liquidación provisional que ha sido anulada, apoyándose para ello en el artículo 66.2 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (en adelante, RGRVA) (*"los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación"*).

En cambio, no puede obviarse que esta lógica entra en contradicción con la letra y el espíritu del artículo 150 de la LGT (ex apartado 5º y actual apartado 7º) relativo al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos en estos supuestos en los que se ordena retroacción, en donde claramente lo enmarca entre actuaciones de naturaleza inspectora.

Mucho se ha escrito sobre el alcance de la retroacción del artículo 150 de la LGT en relación con el conflictivo artículo

6 En especial, hemos podido advertir que esta consideración radicaba como denominador común en las sentencias del Tribunal Supremo cuyo ponente era el Ilmo. Magistrado D. Mendizábal Allende.

7 Vid. DE GANDARILLAS MARTOS, S., "La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria: últimos pronunciamientos", *Quincena Fiscal*, nº 8, abril, 2015, págs. 93 a 119.

8 Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 1986 (referencia westlaw nº RJ 1986/1815), en cuyo fundamento de derecho tercero disponía que: *"El derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales que proclama el artículo 24.1 de la Constitución y el principio de economía procesal no pueden resultar afectados por decisiones de la Administración que indebidamente no se pronuncian sobre el fondo de la cuestión planteada, supuesto en que los tribunales que revisan la legalidad de dichas resoluciones, siempre que existan en las actuaciones elementos de juicio suficientes y no se produzca indefensión para ninguna de las partes, deben pronunciarse sobre las pretensiones ejercitadas, sin perturbar las retroacciones del procedimiento para obligar al órgano administrativo a que adopte una decisión sobre el fondo, lo que determina la procedencia de desestimar también la segunda de las peticiones formuladas en su recurso por el representante de la Administración."*

9 Referencia westlaw nº RJ 1997/7.147.

10 Referencia westlaw nº RJ 2001/7.090.



66.2 del RGRVA<sup>11</sup>. Respecto a este último precepto, es claro que la competencia para la ejecución de la resolución corresponde al órgano administrativo que dictó el acto cuya anulación (total o parcial) se declara en la resolución dictada por el órgano de revisión. Cuestión distinta es si la competencia para la ejecución implica o no su ejercicio en un procedimiento distinto, como sería el procedimiento de ejecución, que no es, en principio, parte del procedimiento que dio lugar al acto impugnado, el de inspección.

Dicho de otro modo, si los actos de ejecución realizados por el propio órgano que dictó el acto revisado forman o no parte del procedimiento revisado, esto es, del previo procedimiento de inspección tributaria.

Esta cuestión que pudiera parecer a priori intrascendente, en realidad no lo es, pues piénsese que, según prevalezca la postura de calificar las actuaciones a practicar en ejecución como actuaciones inspectoras o como actuaciones dictadas en ejecución de recurso, reclamación económico-administrativa o sentencia, los efectos de entender una u otra opción son radicalmente distintos en orden al cómputo del plazo de reinicio de actuaciones, a la dinámica de la prescripción en caso de un nuevo incumplimiento por inactividad administrativa<sup>12</sup> y, también, por los efectos que la interposición de recursos y reclamaciones pueda tener como causa de interrupción de la prescripción de la obligación tributaria investigada.

En relación con lo dispuesto en estas normas, algunos autores entienden que la retroacción de actuaciones inspectoras en ejecución de un fallo o sentencia supone, de facto, una continuidad de las actuaciones inspectoras originarias que fueron anuladas, argumentando que no puede hablarse propiamente de actos de ejecución si son de retroacción. En cambio otros, han llegado incluso a mantener la posible

ilegalidad de lo dispuesto en el artículo 66.2 del RGRVA en relación con lo recogido en el artículo 150 de la LGT.

Es el caso del Ilmo. Magistrado de la Audiencia Nacional LÓPEZ CANDELA<sup>13</sup> que entiende que, cuando opere una retroacción de actuaciones acordada por una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central o sentencia de un Tribunal de Justicia, y hayan de tener lugar actuaciones en ejecución de dicha resolución (ordenadas expresamente o no), ese tipo de ejecuciones han de calificarse como actuaciones inspectoras, y no como meras actuaciones dictadas en ejecución de fallo<sup>14</sup>.

En opinión de SOLER ROCH<sup>15</sup>, no está claro que se trate de preceptos contradictorios ni incompatibles, por tanto, menos aún considera ilegal el artículo 66.2 del RGRVA, tiñendo esta cuestión de “*debate artificial*”. Para esta autora, la retroacción prevista en el artículo 150 de la LGT está referida a los plazos de las actuaciones inspectoras y, en este sentido, su alcance es el de establecer una regla especial para el cómputo de dichos plazos cuando dichas actuaciones se reanuden como consecuencia de un fallo o sentencia que ordene la retroacción del procedimiento, solamente. Considera que la propia norma pone de manifiesto que, si bien el procedimiento originario se reanuda, lo hace en ejecución de una resolución o sentencia, y por ello se refiere al “*órgano competente para ejecutar la resolución*”.

La cuestión es que ejecutar el fallo o sentencia consiste, precisamente, en continuar el procedimiento a partir del momento de la retroacción, y lo único que hace dicha norma es garantizar que el cómputo de los plazos de que la Administración Tributaria dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras no se verá alterado en perjuicio del contribuyente.

En este sentido, DE TORRES ROMO<sup>16</sup> se muestra también partidario de la compatibilidad entre ambos artículos toda vez que, entiende que la retroacción del artículo 150 de la LGT no impone la continuación del procedimiento inicial, sino el cómputo de la duración del nuevo procedimiento de inspección iniciado como consecuencia de la retroacción de actuaciones, tomando en consideración el tiempo consumido por el primero, o 6 meses como se ha dicho ya.

11 La redacción de este precepto se ha visto modificada a partir del 1 de enero de 2018, según consta en el texto del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, a los efectos de añadir la regulación de la obligación conexas correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT.

12 Por su inmediata relación, interesa avanzar ahora que las consecuencias y efectos de esta postura para la institución de la prescripción han sido analizadas por el Ilmo. Magistrado del Tribunal Supremo, (vid.) MARTÍNEZ MICO, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras”, Tribuna Fiscal, nº 273, julio - agosto, 2014. Para llevar a cabo esta tarea, entiende que procede, en consecuencia, una interpretación sistemática del precepto conforme al artículo 3.1 del Código Civil para su correcta exégesis, lo que se ratifica por la remisión al apartado primero, e indirectamente, a través de éste al segundo apartado. Dice que la consecuencia de esta disposición normativa tal que así, implica que no pueda decirse que por el hecho de que el antiguo apartado 5 del artículo 150 no establezca expresamente el efecto no interruptivo de la prescripción en caso del transcurso del plazo otra vez por inactividad de los órganos inspectores, dicho efecto no interruptivo de la prescripción no pueda jugar en el procedimiento retrotraído, y ello, dada la remisión al apartado 1, que a su vez se remite al 2. Entendemos que es una conclusión acertada en la medida en que, a distinta conclusión habría de llegarse si lo dispuesto en dicho apartado 5 del artículo 150 se encontrase fuera del precepto mencionado. En ese caso, si se hubiese querido excluir del apartado 5 el efecto no interruptivo de la prescripción previsto en el artículo 150.2.a), expresamente se habría tenido que decir.

13 El Ilmo. Magistrado López Candela nos recuerda esta postura en su voto particular a la sentencia de fecha 16 de mayo de 2012 pronunciada en el recurso n.º 342/2011, de la Sección 4.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (referencia westlaw nº JT 2012/1.378).

14 Tal como entendían las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 6 de junio de 2003 (referencia westlaw nº RJ 2003/6.092) y de 4 de octubre de 2004 (referencia westlaw nº 2004/6.742), cuyo criterio ha seguido siendo aplicado por algunos Tribunales, a raíz de la entrada en vigor del antiguo apartado 5º del artículo 150 de la LGT.

15 Vid. SOLER ROCH, Mª. T., “La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad”, en *Seminario sobre la ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario*, Ed. Consejo para la Defensa del Contribuyente - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

16 Vid. DE TORRES ROMO, F., “Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales”, en Garberí Llobregat, J. (Dir.), *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, vol. III, Ed. Bosch, Barcelona, 2006, pág. 2.056.

Sobre la posible naturaleza inspectora de las nuevas actuaciones que son retrotraídas tras la anulación de un previo procedimiento inspector por sentencia o resolución económico-administrativa, hemos de destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2011, que confirmó este criterio exponiendo que: *“el último apartado del artículo 150 de la Ley General Tributaria tiene un ámbito de aplicación muy claramente delimitado, pues se refiere a procedimientos inspectores en los que una resolución judicial o económico-administrativa decreta la retroacción de actuaciones, que de esta forma quedan sin completar. Por ello, la Ley prevé que dichas actuaciones deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se produzca la retroacción, o en el de seis meses si aquel fuera inferior, computándose el plazo desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución. Antes de la Ley 58/2003, General Tributaria, no se preveía esta situación, lo que dio lugar a soluciones dispares de los órganos jurisdiccionales, pues mientras algunos consideraron que la demora de la Administración en la continuación de las actuaciones inspectoras se consideraba interrupción injustificada de las mismas, anulando los efectos interruptivos de la prescripción, otros entendieron que este tipo de situaciones no eran propiamente actuaciones inspectoras y debían regirse por las normas de ejecución de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales, solución esta adoptada por la Sentencias de esta Sala de 6 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004, esta última dictada es un recurso de casación en interés de ley. Sin embargo, tal como acabamos de indicar, la solución adoptada por la Ley General Tributaria de 2003 es la de considerar que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución tienen también el mismo carácter, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente”*<sup>17</sup>.

Así las cosas, a los efectos del artículo 150 de la LGT, meses más tarde, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011<sup>18</sup> saldó el debate sobre la hipotética no aplicación de la retroacción prevista en el mencionado artículo a los supuestos de mera ejecución confirmando que: *“cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución tienen también el mismo carácter, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente y cuyo incumplimiento determina, como consecuencia más relevante, la ausencia de eficacia interruptiva de la prescripción”*<sup>19</sup>.

17 Referencia westlaw nº RJ 2011/5.562.

18 Referencia westlaw nº RJ 2012/2.865.

19 En el mismo sentido, se encuentran las sentencias de esa Sala de fechas 3 de marzo de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2011/1.916, fundamento de derecho segundo) y 20 de octubre de 2011 (referencia westlaw nº RJ 2012/1.335, fundamento de derecho tercero).

Vid. Martínez Lago, M. A.:

- “Ejecución patológica de resoluciones por la Inspección de los tributos”, Quincena Fiscal, nº 1 - 2, enero, 2011, pp. 127 a 132.
- “La ejecución de sentencias y resoluciones en materia tributaria”, Revista Aragonesa de Administración Pública, nº 38, 2011, pp. 11 a 58.

En esta última sentencia, y con independencia de que tal cuestión no fuera planteada en la instancia, la Sala entendió que cuando se completan unas actuaciones anuladas por parte de los órganos de la Administración Tributaria actuante también se cumple la resolución económico-administrativa o sentencia judicial dictada.

Más recientemente, en fecha 30 de enero de 2015<sup>20</sup>, esa Sala ha confirmado este parecer exponiendo que: *“no cabe invocar tampoco el apartado 2 del art. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base normativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección”*.

Ese mismo Tribunal, en su sentencia de 18 de junio de 2015<sup>21</sup>, *“Resulta obvio que lo previsto en el citado 150.5 de la LGT no puede quedar diluido por lo previsto en el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, como pretende el Abogado del Estado, pues ha de prevalecer este primero por su mayor rango y especialidad, pues el artículo 150.5 de la LGT establece la norma especial relativa al plazo máximo en que deben concluirse los procedimientos de inspección.”*

Sin ninguna duda la jurisprudencia deja claro que las nuevas actuaciones que se ordenen serán de naturaleza inspectora y, por tanto, a ellas se anudan todas las consecuencias vinculadas al transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento inspector antes vistas, pero adaptadas al cumplimiento del nuevo plazo.

Ahora bien, una cosa es su naturaleza inspectora y, otra muy distinta es si tendría sentido considerar que las actuaciones que se retrotraen lo hacen como integrantes del primer procedimiento inspector que fue anulado o, si por el contrario, se trata de actuaciones inspectoras distintas (nuevas). Llegamos entonces a la segunda cuestión que planteábamos sobre la naturaleza de estas actuaciones retrotraídas.

Efectivamente, una cosa es que una resolución o sentencia ordene la retroacción de actuaciones que son inspectoras (es decir, que tienen esa naturaleza) y, otra diferente, es ejecutar en sus propios términos esa resolución o sentencia dictada

20 Referencia westlaw nº RJ 2015/761.

21 Referencia westlaw nº RJ 2015/2.966.

en el seno del mismo procedimiento inspector o de otro distinto.

Negar el carácter de “mismo procedimiento” inspector retrotraído podría suponer la no aplicación de la previsión temporal retroactiva que comentamos del artículo 150 de la LGT, y es que, sostener que no estamos ante un supuesto de retroacción de actuaciones en el mismo procedimiento inspector, sino las simples actuaciones inspectoras en cumplimiento de lo dispuesto por la resolución económico-administrativa o sentencia anuladora en otro procedimiento distinto, sería un supuesto para el que no está contemplado el precepto indicado y, por tanto, susceptible de no aplicación.

El dato decisivo para despejar la incógnita en torno a la aplicación de este precepto en las actuaciones retrotraídas y, en consecuencia, que forme parte del mismo procedimiento inspector, no reside en si se trata de una retroacción de actuaciones o de la simple ejecución de la sentencia judicial o resolución económico-administrativa, línea que no siempre resulta fácil de trazar como ha quedado claro, sino en determinar cuál era/es la Ley vigente y aplicable a la liquidación dictada por el órgano de Inspección en ejecución de la resolución o sentencia.

Efectivamente, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, la jurisprudencia dio soluciones muy dispares sobre el alcance de las actuaciones inspectoras y la ejecución de resoluciones económico-administrativas o de las sentencias anuladoras de previos procedimientos inspectores<sup>22</sup>.

No quedaría resuelta esta cuestión hasta que la jurisprudencia del Supremo, en concreto, en la sentencia de 12 de junio de 2013<sup>23</sup>, se ocupó específicamente de aclarar el carácter de los actos de ejecución retrotraídos. Así es, este Tribunal reconoció en dicha sentencia que antes de la LGT de 2003 existía la duda sobre si éstos formaban o no parte del procedimiento de inspección, lo que tenía trascendencia en los casos de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de 6 meses, a consecuencia de la regla de la anulación de los efectos interruptivos de la prescripción. Y es que, hasta entonces, esto es, hasta la entrada en vigor de la LGT de

2003, este Tribunal mantuvo la tesis de que cuando los órganos competentes de la Inspección de los tributos ejecutaban una resolución económico-administrativa o una sentencia de un Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, no sólo estaban propiamente ejerciendo una actividad inspectora (cosa que ya se sabía a raíz de las mencionadas sentencias de 6 de junio de 2003<sup>24</sup> y 30 de junio de 2004<sup>25</sup> antes analizadas), sino “una función de ejecución económico-administrativa o judicial que no constituye, propiamente, actuación inspectora de comprobación e investigación” (sentencias de 11 de julio de 2007<sup>26</sup>; de 14 de marzo<sup>27</sup>, 11 de julio<sup>28</sup> y 18 de septiembre de 2008<sup>29</sup>; y; la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 2007<sup>30</sup>); de ahí que, aún cuando estas actuaciones retrotraídas las llevaran a cabo los órganos de la Inspección de los tributos, podían hacerlo dejando lapsos de inactividad administrativa superiores a 6 meses sin que por ello se produjeran los efectos sobre la prescripción ya estaban previstos en la normativa tributaria.

Es más, incluso, el Tribunal Supremo estableció que si la ejecución de resolución o sentencia conllevaba la comunicación de inicio de un nuevo procedimiento de inspección, se tratará en todo caso de unas “segundas actuaciones inspectoras (las primeras concluyeron con las liquidaciones anuladas)”<sup>31</sup>.

Sin embargo, esta situación cambió con la entrada en vigor del artículo 150 de la LGT de 2003. Este precepto, en su (ya obsoleto) apartado 5º, obligaba a entender desde entonces, en relación con el alcance de las actuaciones inspectoras en fase de ejecución, que cuando una sentencia judicial o resolución económico-administrativa ordenase la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución debían calificarse también como actuaciones de esta misma naturaleza y no como meras actuaciones dictadas en ejecución, estando sujetas al plazo de conclusión fijado a tal efecto y cuyo incumplimiento determinaría las consecuencias que ahí se indican.

22 Entre otras, cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2004 (referencia westlaw nº RJ 2004/6.004, fundamento de derecho tercero), que distinguió al respecto dos hipótesis:

- cuando tras la anulación de carácter parcial acordada por una resolución o sentencia, la tarea a realizar consistiese en adoptar sin más un nuevo acuerdo de liquidación, se estaría ante un supuesto de mera ejecución, al que en consecuencia serían aplicables las normas específicas sobre el particular;
- pero si el cumplimiento de la resolución o sentencia que ordenaba la reposición de actuaciones requería desarrollar nuevas diligencias de comprobación e investigación, operarían las normas del procedimiento de inspección.

No es de extrañar la adopción inicial de esta postura para el Alto Tribunal, pues recordemos que para éste, en aquel tiempo (esto es, antes de la LGT de 2003), en la fase de ejecución de resoluciones económico-administrativas o sentencias judiciales por la Inspección tributaria, ni había retrasos injustificados por más de 6 meses, ni tampoco se aplicaba el plazo de 12 meses de duración máxima del procedimiento inspector. Y, en dicha sentencia, se discutía un supuesto de hecho acontecido bajo la vigencia de la anterior normativa.

23 Referencia westlaw nº RJ 2013/4.892.

24 Referencia westlaw nº RJ 2003/7.088.

25 Referencia westlaw nº RJ 2004/6.004.

26 Referencia westlaw nº RJ 2007/6.703. Se pronuncia el Tribunal Supremo en estos términos: “En el caso que nos ocupa, tramitado un expediente de comprobación de valores y llevada a cabo la valoración, ésta resulta luego anulada, por falta de motivación, por acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo (del día 25 de mayo de 1995) que decide «que se proceda a la práctica de una nueva comprobación de valores». En este supuesto surge la pregunta de si esta nueva comprobación de valores, que efectivamente se realizó, tiene lugar en un nuevo procedimiento o consiste en una continuación de aquél en el que se realizó la valoración anulada. La respuesta resulta clara; la indicada anulación trae consigo el que el procedimiento (las actuaciones) se retrotraiga al momento anterior al acto nulo y se dicte otro (la nueva valoración) con los requisitos legales, la cual sustituye a la anulada. Luego las actuaciones interrumpidas son las mismas que se iniciaron con la primera comprobación, de ahí que haya operado la referida prescripción.”

27 Referencia westlaw nº RJ 2008/1.440.

28 Referencia westlaw nº RJ 2008/3.915.

29 Referencia westlaw nº RJ 2008/7.097.

30 Referencia westlaw nº JUR 2007/362.279.

31 Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de enero de 2003 (referencia westlaw nº RJ 200/960).

Es más, aunque sólo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta (nueva y conforme a Derecho), como tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones, o retroacción procedimental, había que entender aplicable la misma regla.

A nuestro juicio, desde la entrada en vigor de la LGT de 2003, y para los procedimientos iniciados y concluidos antes de la reforma concebida por la Ley 34/2015, la fase de ejecución claramente se correspondía con la naturaleza del procedimiento de inspección tributaria y, la consecuencia que se derivaba de ello era la aplicación del régimen jurídico de éste a todos los efectos, incluido el de determinar las consecuencias sobre la prescripción del incumplimiento del plazo para completar las actuaciones en tales supuestos de retroacción que determina el artículo 150 de la LGT. Piénsese que este artículo, cuando inicialmente añadió las dos matizaciones para el inicio del cómputo del plazo de la nueva resolución del procedimiento tras una retroacción antes vista, no hacía distinción alguna entre actuaciones de inspección y de ejecución, sino todo lo contrario, exponía que se computarían desde la recepción del expediente por el órgano inspector competente para ejecutar la resolución o sentencia, con lo que demuestra una clara intención continuísta.

Por el contrario, todo cambia a raíz de las modificaciones contenidas en la Ley 34/2015. En especial con las nuevas y coincidentes redacciones entre el artículo 150 apartado 7º y el artículo 239 apartado 3º. En adelante, todo parece indicar que, en el seno de un procedimiento inspector, sólo podemos hablar de verdadera y auténtica retroacción de actuaciones cuando se hubiese producido la anulación de la liquidación que ha tenido lugar por cuestiones de forma siempre que hayan disminuido las opciones de defensa del contribuyente. Mientras que en los casos de anulación por razones de fondo, la naturaleza del nuevo acto que pueda dictar la Administración Tributaria lo será siempre en ejecución de la resolución económico-administrativa o de la sentencia judicial que así lo acordó.

#### IV. La retroacción de actuaciones en el artículo 150 de la LGT 58/2003, antes y después de la Ley 34/2015

En las líneas venideras analizaremos bajo qué supuestos entendemos que existe la retroacción de actuaciones inspectoras en un procedimiento tras una previa anulación por el fallo de un órgano económico-administrativo o sentencia judicial.

##### a) Antes de la Ley 34/2015

Para los “antiguos” procedimientos inspectores (entendidos como aquellos que fueron concluidos antes de la reforma de la Ley 34/2015, pero que a día de hoy aún pueden estar en curso), es importante señalar que, en contraposición de lo

que sucede en los procedimientos de gestión tributaria en los que la LGT nunca ha previsto ninguna consecuencia temporal en la retroacción de estas actuaciones (teniendo que ser el Tribunal Económico-Administrativo Central el que haya establecido un nuevo orden al respecto<sup>32</sup>), en este caso, y como es sabido, la derogada redacción del apartado 5º del artículo 150 de la LGT de 2003 sólo establecía el límite temporal antes visto para finalizar las actuaciones inspectoras cuando una sentencia judicial o resolución económico-administrativa ordenase su retroacción (en el período que restase en el primer procedimiento, o en 6 meses).

Obsérvese que no establecía expresamente bajo qué tipo de supuestos de anulación del procedimiento principal, esto es, si de naturaleza formal o de fondo, eran los que motivaban tal retroacción de actuaciones para finalizar en el plazo restante del procedimiento inspector (el que no fue consumido por la Administración Tributaria) o en su defecto 6 meses. Es decir, se regulaba la retroacción pero sin añadir condicionante alguno sobre la naturaleza del acto anulado que origina la retroacción.

Pues bien, precisamente, al no especificar condición alguna de anulación para la retroacción, tanto la doctrina como la jurisprudencia y, por supuesto, las distintas Delegaciones de la Agencia Tributaria, han interpretado esta cuestión en diferentes sentidos durante todo este tiempo en torno a la problemática de si era suficiente con que el órgano que resolviese la reclamación o recurso ordenase la retroacción y, por ende, era indistinto la naturaleza del vicio liquidatorio detectado causante de la anulación o, si por el contrario, lo relevante era únicamente la condición de defecto formal para ordenar la retroacción y no por razones de fondo de acuerdo con el significado (en aquel instante) de la redacción del artículo 239 de la LGT que sólo establecía la figura de la retroacción para cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

Como no podía ser de otra manera, la Agencia Tributaria ha venido manteniendo la opinión de que lo establecido en el artículo 150.5 de la LGT sólo resulta aplicable cuando el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central o un Tribunal Judicial hubiese anulado la liquidación inicial por razones formales incluyendo expresamente la orden de retroacción de actuaciones, pero en ningún caso por razones de fondo y/o sin incluir una mención manifiesta de marcha atrás en el procedimiento inspector<sup>33</sup>.

De este modo, la Agencia Tributaria ha considerado en no pocas ocasiones que, si la resolución económico-administrativa o sentencia judicial no resolvía anulando la liquidación

32 Vid. Resoluciones el Tribunal Económico-Administrativo Central de fechas 27 de octubre de 2014 y 12 de marzo de 2015.

33 En la defensa de esta postura, es muy significativo el Informe 48/07, de 7 de mayo de 2007, del Servicio Jurídico Regional de la Agencia Tributaria en Castilla y León.



del procedimiento inspector con base en defectos formales, con o sin ordenar la retroacción, sino que estimaba en parte sobre el fondo del asunto, con o sin mencionar la retroacción, el resultado es que no procede la aplicación del artículo 150.5 de la LGT, sino el artículo 66.2 del RGRVA, el cual establece un plazo para la ejecución de las resoluciones de un mes, y que, al no establecer la normativa específica de revisión efecto concreto para los casos de incumplimiento de ese plazo, no procedía admitir sanción alguna por la inactividad a causa de la falta de resolución en el tiempo restante del primer procedimiento inspector anulado o, 6 meses.

Por tanto, desde la entrada en vigor de la LGT de 2003 y, hasta la modificación de la misma por la Ley 34/2015, no siempre que un Tribunal anulaba una liquidación tributaria que resolvía un procedimiento de inspección tributaria era posible ordenar la reposición de actuaciones con continuación del procedimiento de inspección desde el momento en el que el vicio hubiese sido detectado hasta el término de duración de dichas actuaciones y, en todo caso, tampoco podía considerarse como plazo máximo de subsanación el restante no gastado o, en su defecto, el de 6 meses, porque ello sólo era factible cuando se advertía un defecto formal en el desarrollo de las actuaciones inspectoras causante de indefensión al interesado.

Esta opinión era compartida por un sector de la doctrina, en cuyo frente podríamos situar al profesor ESEVERRI MARTÍNEZ, quien ha sostenido que el presupuesto habilitante del mandato de retroacción de actuaciones inspectoras del mencionado apartado 5º del artículo 150 de la LGT, es la anulación de liquidaciones consecuencia de procedimientos de inspección en los que se haya producido la indefensión al contribuyente, por lo tanto, para él sólo es posible la retroacción en los casos en que la liquidación tributaria queda anulada por cuestiones formales sin entrar a considerar el fondo del asunto litigioso<sup>34</sup>.

A su juicio, en el seno de procedimientos inspectores concluidos con anterioridad a las reformas introducidas por la nueva Ley 34/2015, la orden de reposición de actuaciones tiene como fin subsanar los vicios formales que imposibilitaron el ejercicio de defensa por el obligado tributario en los que ha incurrido el proceder del órgano de inspección tributaria en el curso del procedimiento que se ha sometido a revisión por un Tribunal.

Dicha interpretación tiene origen en la redacción del artículo 239.3 LGT cuando, tras apuntar que la resolución puede ser de inadmisibilidad, estimatoria o desestimatoria, pudiendo ser anulado el acto impugnado en todo o en parte por razones de Derecho sustantivo o por defectos formales, añade: "Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa

del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".

De este modo, salvando este particular supuesto, viene a considerar que el procedimiento de ejecución de resolución o sentencia es autónomo y no continuista del procedimiento que dio lugar a la liquidación anulada; en términos parecidos se expresa también el artículo 66 apartados 2º y 4º del RGRVA.

En contra de esto, otro sector de la doctrina defendía que, cualquiera que fuese la causa de la anulación, por un Tribunal Económico-Administrativo o Judicial, de la liquidación efectuada tras un procedimiento inspector, siempre podría implicar la retroacción de actuaciones inspectoras.

La primera opinión que debemos destacar en este sentido es la de LÓPEZ CANDELA<sup>35</sup>. Para este Magistrado de la AN, el (antiguo) artículo 150.5 de la LGT está pensado para un supuesto de retroacción de actuaciones ordenado por un órgano económico-administrativo o judicial, pero sin añadir condicionamiento alguno. Por tanto, la retroacción de actuaciones a la que se refiere dicho precepto es posible siempre que la anulación que lo motivó se debiese a un defecto de naturaleza material, no formal, por lo que no depende de que estos Tribunales que ordenan dicha retroacción lo digan o no expresamente. Por consiguiente, habrá de estarse a la relación existente entre los fundamentos de derecho y el fallo de la resolución.

En cambio, FALCÓN Y TELLA<sup>36</sup>, se ha opuesto expresamente a una interpretación formalista basada en atender únicamente la literalidad de la Ley de modo que, el artículo 150.5 de la LGT se considere aplicable sólo si el fallo de la resolución ordena expresamente la retroacción de las actuaciones inspectoras. Entiende este autor, por el contrario, que procede una interpretación del precepto basada en el contenido de las resoluciones o sentencias que serán el presupuesto de la eventual ejecución, llegando a incluir en el ámbito de este precepto una resolución que trate de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, con independencia de la naturaleza del vicio por la que el Tribunal anule, porque tal sustitución "supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones o retroacción procedimental".

Es claro para este profesor que el apartado 5º del artículo 150 de la LGT, párrafo primero, en relación con el 239.3 de la misma Ley, se refería tanto a la estimación parcial por razones formales como a la estimación parcial por razones de fondo, pues el citado artículo 239.3 dice expresamente, en su primer párrafo, que la estimación, total o parcial, puede ser

35 Vid. Voto particular a la sentencia de fecha 16 de mayo de 2012 pronunciada en el recurso n.º 342/2011, de la Sección 4.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (referencia westlaw n.º JT 2012/1.378).

36 Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones", *Quincena Fiscal*, n.º 15 - 16, septiembre, 2007, págs. 5 a 8.

34 Vid. Eseverri Martínez, E., "Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria", *Quincena Fiscal*, n.º 7, septiembre, 2007, págs. 9 a 15.

“por razones de Derecho sustantivo o por defectos formales”. En cualquier caso, el párrafo segundo del artículo 239.3 LGT no excluye que también se produzca retroacción de actuaciones cuando se produce una estimación parcial por razones de fondo. Así se deduce, con toda claridad, de la redacción del artículo 63.3, primer párrafo, del RGRVA durante este tiempo, según el cual “cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule, total o parcialmente, el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido”.

Entendemos que es evidente que si no hubiera retroacción de actuaciones en los supuestos de anulación total o parcial del acto inspector impugnado por razones de fondo, no tendría sentido alguno en tales casos prever la conservación de los actos o trámites no afectados por la causa de anulación<sup>37</sup>.

El Tribunal Supremo zanjó esta discusión doctrinal con sus sentencias de casación de fechas 7 de abril de 2011<sup>38</sup>,

26 de marzo<sup>39</sup> y 25 de octubre<sup>40</sup> de 2012, 4 de abril de 2013<sup>41</sup>, 15 de septiembre<sup>42</sup> y 29 de septiembre<sup>43</sup> de 2014 (casación para la unificación de doctrina), en las que entendió que, el artículo 150.5 de la LGT de 2003 no sólo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también, cuando se anula por razones de fondo, a pesar de que un sector entienda que la orden de reposición de actuaciones, con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión, sólo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente.

Este criterio ha sido ratificado y matizado posteriormente por el mismo Alto Tribunal en las sentencias de 30 de enero<sup>44</sup> y 18 de junio de 2015<sup>45</sup>, y, asumido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de fecha 10 de septiembre de 2015<sup>46</sup>.

En todas ellas se precisa que la retroacción únicamente se refiere a causas formales, si bien el artículo 150.5 de la LGT (y por ende su plazo) debe aplicarse también para casos de anulación por motivos de fondo. Reiteran que la retroacción de actuaciones es, en nuestro Sistema Jurídico Tributario, un instrumento previsto para reparar quebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que, resulta menester desandar el camino para practicarlo de nuevo a fin de reparar la lesión ocasionada al administrado, en principio, por defectos formales en el curso del procedimiento, pero también, para completar los expedientes de inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, cuando por causas no exclusivamente imputables a la Administración Tributaria, por ejemplo, cuando ésta no hubiese contado con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación tributaria que fue objeto de recurso, y ello, indistintamente de la naturaleza del vicio en el que hubiese incurrido, toda vez que no cabe mantener una interpretación basada en la vinculación absoluta entre el artículo 239 y el 150.5 de la LGT.

Por tanto, los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan del (antiguo) artículo 150.5 de la LGT, con lo que, tanto si el motivo de anulación es formal o material, la retroacción de actuaciones inspectoras es posible.

37 Resulta imprescindible tratar en este punto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de fecha de 17 de junio de 2010 (referencia westlaw nº JT 2010/934), al negar la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación, y para ello, se apoya en dos motivos fundamentales: el primero, por razones de legalidad, pues considera que la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a diferencia de la Ley del Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común que sí recoge el principio de conservación de los actos, no contiene precepto legal alguno que habilite a los jueces para remediar los vicios en que han incurrido los actos anulados, esto es, se trata de una norma no jurisdiccional que regula el procedimiento administrativo; y, en segundo lugar, se apoya en los principios constitucionales de seguridad jurídica, la tutela judicial efectiva y capacidad económica y contributiva, que aconsejan impedir que se puedan dictar nuevas liquidaciones en sustitución de las anuladas, debiendo prevalecer el derecho del contribuyente a su tutela judicial efectiva en detrimento del deber general de contribuir, ya que la incertidumbre y la pendencia a la que se ha sometido al sujeto pasivo resultaba incompatible con la seguridad jurídica (ya que la primera liquidación anulada databa del ejercicio 1993, esto es, el contribuyente, tras trece años aún no conocía una resolución firme al respecto).

Esta sentencia fue duramente criticada, entre otros, por el Magistrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo y profesor asociado de la Universidad Autónoma de Madrid, DE GANDARILLAS MARTOS, SANTOS (vid.) “La retroacción de actuaciones y la ejecución de resoluciones o sentencias en materia contencioso-tributaria... op. cit., págs. 102 y ss. Literalmente dice que “Sus pronunciamientos no han estado exentos de cierta innovación, por no decir provocación, en términos estrictamente jurídicos. Es probable que más allá de la inspiradora brisa del Mediterráneo, una inquietud y no menos influyente doctrina tributarista nacida en las aulas universitarias valencianas esté detrás de sus ocurrentes líneas interpretativas.”

La crítica es tan vivaz que incluso se atreve a citar los artículos en los que dice, posteriormente, en términos miméticos se inspiró la citada sentencia, que son:

– Vid. Boch Cholbi, J. L., “Los efectos de la validez de la liquidación tributaria por vicio de nulidad de pleno derecho o anulabilidad”, V Congreso Tributario: cuestiones problemáticas de actualidad, Estudios de Derecho Judicial, nº 156, Ed. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2009.

– Vid. Boch Cholbi, J. L., “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un mito jurídico y papel de los tribunales económico-administrativos”, Tribuna Fiscal, nº 233, febrero, 2010.

En nuestra opinión, la solución si bien parece justa, en cuanto a la ponderación de principios e intereses del contribuyente que se ven afectados, no lo es desde el punto de vista jurídico pues el fin no justifica los medios. La Sala confunde que lo enjuiciado es el acto, no la potestad, en suca futura de liquidar, que dicho sea de paso, también es su obligación.

38 Referencia westlaw nº RJ 2011/2.310. Fundamento de derecho tercero.

39 Referencia westlaw nº RJ 2012/5.101. Fundamento de derecho tercero.

40 Referencia westlaw nº RJ 2013/1.586. Fundamento de derecho tercero.

41 Referencia westlaw nº RJ 2013/3.553.

42 Referencia westlaw nº RJ 2014/5.117. Fundamento de derecho cuarto.

43 Referencia westlaw nº RJ 2014/4.502. Fundamento de derecho tercero.

44 Referencia westlaw nº RJ 2015/761.

45 Referencia westlaw nº RJ 2015/2.966.

46 Nº de resolución 00/06864/2013.

Sentado lo anterior, conviene precisar si para la aplicación del artículo 150.5 de la LGT de 2003 es o no imprescindible que la resolución o sentencia del órgano revisor ordene de forma expresa que se produzca la retroacción de actuaciones inspectoras.

La relevancia de esta cuestión sólo tiene trascendencia de cara a la posible interrupción o no de los plazos de prescripción de la obligación tributaria que fue objeto del procedimiento inspector anulado, pues los efectos de que este precepto se refiera a un acto anulado y retrotraído en otro procedimiento distinto o, si se tratase de un acto de ejecución, no son los mismos (por distintas razones claro está).

Sobre este tema, de nuevo, el profesor FALCÓN Y TELLA<sup>47</sup> rechaza atender a la literalidad en tanto en cuanto, esto supondría que sólo si el fallo de la resolución o sentencia ordena expresamente la retroacción de las actuaciones inspectoras es cuando ésta procede, descartando la misma en caso contrario. Entiende este autor que no cabe considerar como requisito necesario para la pertinente aplicación de dicho precepto el que la resolución del órgano económico-administrativo o sentencia judicial ordene explícitamente la retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector, sino que procede una interpretación del precepto basada en el contenido de las resoluciones objeto de ejecución, bastando que el órgano de la Administración Tributaria actuante se vea obligado a desarrollar actuaciones orientadas a sustituir la liquidación anulada por otra correcta en ejecución del fallo (con independencia de la naturaleza del vicio), para que fuese de aplicación este precepto.

En este sentido, dicho autor<sup>48</sup> también ha criticado la antigua redacción del artículo 197.8 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante RGGI), al que tildaba de confuso, el cual expresaba que: “Para la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes. No obstante, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, estas

se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.5 de la citada Ley (...)”. Se trataba, dice, de un intento de la Administración Tributaria de limitar la aplicación del artículo 150.5 de la LGT a los supuestos en que la sentencia o resolución económico-administrativa que se ejecutaba “haya ordenado la retroacción de actuaciones”, y nada más.

En efecto, coincidimos plenamente con este profesor en lo que ha sostenido, pues si separamos las dos partes de este artículo<sup>49</sup> parece que pretende habilitar dos situaciones que son claramente contradictorias.

De un lado, en la primera parte del artículo quiere asegurar que cabe la retroacción de actuaciones aunque no se prevea expresamente en la sentencia o resolución económico-administrativa anulatoria, afirmando que en cualquier supuesto de ejecución de una sentencia o resolución “los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003”, es decir, pudiendo realizar todas las actuaciones inspectoras que sean necesarias; y, al propio tiempo, de otra parte, pretende que el artículo 150.5 de la LGT (actual apartado 7º) sólo se aplique en su tenor literal, es decir, cuando el fallo ordena expresamente la retroacción, lo que manifiestamente es incompatible con lo anterior, pues si el legislador faculta las actuaciones inspectoras, han de serlo con todas sus consecuencias.

Así es, lo lógico sería que dado que estamos ante supuestos de ejecución de una sentencia o resolución que ha anulado la liquidación inicial y, por tanto, las actuaciones inspectoras ya se habían ultimado con dicha liquidación, lo que en definitiva se está diciendo en la parte primera del apartado octavo del artículo 197 del RGGI es que cabe una retroacción de las actuaciones inspectoras en cualquier supuesto de ejecución en que así se deduzca del contenido de la sentencia o resolución de que se trate, aunque dicha sentencia o resolución no ordene expresamente la retroacción. El problema surge si se entiende que el artículo 150.5 de la LGT de 2003 no es aplicable. En tal caso, resultaría más coherente entender que, si sólo hay retroacción de actuaciones cuando tal retroacción se ordena expresamente en el fallo o sentencia judicial, entonces no se pueden realizar actuaciones inspectoras en ejecución de una sentencia judicial o resolución económico-administrativa que, igualmente, no haya ordenado expresamente dicha retroacción de actuaciones inspectoras<sup>50</sup>.

Entendemos que esta norma resulta del todo inconexa, pues, o bien se aplica el plazo del artículo 150.5 de la LGT

47 Vid. falcón y tella, r., “El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones... op. cit., págs. 5 a 8.

Cfr. SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T., “La ejecución de resoluciones: autonomía v. continuidad”, en el *Seminario sobre la ejecución de resoluciones y sentencias en el ámbito tributario... op. cit.* Quien entiende que han de ser dos los sentidos en los que debe entenderse la aplicación del antiguo apartado quinto del artículo 150 de la LGT respecto de la resolución del órgano económico-administrativo o judicial.

48 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., “El art. 150.5 LGT: la prescripción en los supuestos de retracción de actuaciones... op. cit., págs. 7 y 8.

49 Cuya redacción ha sido alterada por el texto del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que entró en vigor el pasado 1 de enero de 2018, y ello, al objeto de adaptar el apartado del artículo 150 en el que se contienen las previsiones, esto es, consignando el apartado 7º en lugar del 5º.

50 Vid. MARTÍNEZ MICÓ, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras... op. cit.

de 2003 siempre que haya retroacción de actuaciones, con independencia de que haya sido ordenada expresamente o resulte implícitamente de la sentencia o resolución que se ejecuta, o bien, sólo se permite la retroacción de actuaciones cuando se ordene o autorice en el fallo o sentencia, pero en ningún caso, debe permitirse una cosa y su contraria.

Esta cuestión relativa a si la aplicación del artículo 150.5 LGT (para procedimientos inspectores anteriores a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, recordemos) exige un pronunciamiento expreso del fallo o sentencia que se ejecuta en el que se ordene la retroacción de actuaciones, ha sido resuelta en varias ocasiones por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, afortunadamente como veremos, con cada pronunciamiento, siempre se ha confirmado el mismo parecer al respecto y, lo que es aún mejor, teniendo en cuenta el criterio que estableció previamente el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>51</sup>.

Así es, sobre la inactividad en el curso del procedimiento de gestión tributaria el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central tenía esta cuestión resuelta desde su resolución de 24 de noviembre de 2010, con ocasión de su primera reunión para unificación de la doctrina<sup>52</sup>: “En definitiva, ni los Tribunales Económicos-Administrativos tienen que pronunciarse sobre la retroacción en estos casos, ni la Administración necesita que aquellos le habiliten o prejuzguen sobre su actuación futura, pues le corresponde a ésta de forma intrínseca en base al principio de autotutela y a su exclusiva competencia para producir y ejecutar los actos administrativos en cumplimiento de sus fines”.

Así las cosas, el Alto Tribunal, cuando resolvió por primera vez esta cuestión de forma expresa, lo hizo de igual forma en sentido negativo, esto es, estableciendo que la retroacción de actuaciones opera aún cuando literalmente no se ordene pero se deduzca materialmente de la resolución que se trata de ejecutar. En la sentencia de este Tribunal de fecha 24 de junio de 2011<sup>53</sup> se justificó diciendo: “porque cuando se completan unas actuaciones anuladas también se cumple la resolución o sentencia dictada” y, como inevitablemente sucede en todos estos casos, “porque hasta la propia AEAT entendió que el supuesto planteado (...) era de retroacción de actuaciones” atendiendo a la naturaleza de las actuaciones necesarias para su ejecución. No en vano, los actos de ejecución deben atenerse “a los pronunciamientos que el fallo de la Sentencia dictada contenga y a los que sean consecuencia natural de la esencia jurídica de la situación resuelta” (citándose, a sí mismo, lo dicho en su sentencia de 20 de septiembre de 2005<sup>54</sup>).

51 Vid. Falcón y Tella, R., “La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (resolución del TEAC de 29 junio de 2010) y sus consecuencias”, *Quincena Fiscal*, nº 17, octubre, 2010, págs. 7 a 11.

52 Referencia westlaw nº JT 2010/1150.

53 Referencia westlaw nº RJ 2011/5.562 fundamento de derecho quinto. En esta sentencia se trataba solamente de anular una liquidación para practicar otra por entender no procedente la elevación al íntegro y, además, la propia Administración admitía que se trataba de un supuesto de retroacción.

54 Referencia westlaw nº RJ 2005/8.360.

Más adelante, ese mismo Tribunal, en sentencia de 18 de octubre de 2013<sup>55</sup> no es que modificase su criterio al sentido contrario, sino que negó la exigencia de que, para que existiese la retroacción de actuaciones inspectoras necesaria para que opere el (ya antiguo) precepto del artículo 150.5 de la LGT, la misma debía ser expresa u ordenada por un Tribunal Judicial o Económico-Administrativo y, añadió algo más, que la retroacción no sólo operaría cuando la causa anulatoria fuese meramente formal, en el sentido de que se limite a practicar meras actuaciones liquidatorias o aritméticas, pues ello supone distinguir donde dicho precepto no distingue<sup>56</sup>. En concreto, dijo que: “debe entenderse que el precepto se refiere a una retroacción material, no formal, por lo que no depende de que los Tribunales judiciales o económico-administrativos, que ordenan dicha retroacción, lo digan o no expresamente. Por ello, la retroacción de actuaciones opera aún cuando literalmente no se ordene, pero se pueda deducir materialmente de la resolución que se trata de ejecutar” (fundamento de derecho quinto).

Lo dicho se distinguía del supuesto contemplado en la sentencia predecesora en que en aquella, se trataba de ejecutar únicamente la cuestión relativa a la elevación al íntegro contenida en el acto originario, lo que podría suponer una mera liquidación matemática, que por otro lado, por practicarla la Inspección de Tributos era también actuación de naturaleza inspectora. Por tanto, en relación con esta cuestión, y para procedimientos inspectores concluidos antes de la entrada en vigor el día 12 de octubre de 2015, entendemos que la interpretación del término retroacción de las actuaciones inspectoras, como resultado de la ejecución de una resolución en el ámbito del apartado 5º del artículo 150 de la LGT, debe realizarse en una única dirección, y no es otro que la existencia de coherencia de la resolución o sentencia anulatoria de la liquidación que fue recurrida. Esto significa que la necesidad o no de que el órgano económico-administrativo o judicial se pronuncie expresamente no debe verse de forma aislada, sino que la hallaremos en cada caso atendiendo a la relación existente entre los fundamentos de derecho de la misma y el fallo establecido, lo que a su vez implica, trascender la mera literalidad del fallo, pues de nada sirve que una resolución o sentencia ordene retrotraer las actuaciones, si el sentido de la actuación no lo requiere, y viceversa,

55 Referencia westlaw nº RJ 2014/4.202.

56 Vid. MARTÍNEZ MICÓ, J. G., “Retroacción de actuaciones inspectoras... op. cit. Este autor reflexiona en torno a la inexistencia de ningún obstáculo para apreciar la aplicación del artículo 150.5 por el hecho de que la retroacción de actuaciones opere para la práctica de una tasación pericial contradictoria. Entiende que, al margen de la naturaleza impugnatoria de dicho procedimiento, el mismo no queda condicionado a la existencia de un concreto vicio de ilegalidad como exigen las sentencias de la Audiencia Nacional de 10 y 30 de noviembre de 2011 (referencias westlaw nº JT 2011/1.323 y JT 2012/58).

Más discutible supone, aunque también lo defiende, la extensión del artículo 150.5 a los demás procedimientos de aplicación de tributos y al sancionador, pues aunque el precepto no tiene por qué ser objeto de interpretación restrictiva se encuentra ubicado dentro de un precepto referido a las actuaciones inspectoras, y no de otra índole.



que no lo ordene pero sea imprescindible de acuerdo con el sentido del fallo o sentencia. Es decir, habrá que someter a examen el sentido del fallo y la acción ordenada o no para que entre ellos exista coherencia.

## **b) Después de la Ley 34/2015**

Por el contrario, entendemos que todo ha cambiado a raíz de la incorporación de las modificaciones contenidas en la Ley 34/2015. En especial con las nuevas y coincidentes redacciones entre los artículos 150 apartado 7º y el 239 apartado 3º.

Así es, el primero de ellos (el artículo 150 de la LGT) parece implicar que, sólo cuando una sentencia judicial o resolución económico-administrativa aprecie defectos formales, será cuando deba ordenarse la retroacción de las actuaciones inspectoras, y éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el nuevo apartado 1 de ese mismo artículo o, en 6 meses. Y, por su parte, la nueva redacción del apartado 3º del artículo 239, establece ahora que:

“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.”

Pues bien, a tenor de estas nuevas redacciones puede entenderse que, de ahora en adelante, no existe, o no debe existir, discusión alguna a este respecto, pues las actuaciones inspectoras que se sigan para dictar el nuevo acto en sustitución del anulado, que se ha producido retrotrayendo actuaciones, se consideran o no parte del mismo procedimiento tributario de inspección, dependiendo de si la anulación de una liquidación tributaria anterior fue debida a motivos de fondo o de forma. En consecuencia:

En los casos de retroacciones tras anulación por motivos formales, sí formarán parte del mismo procedimiento. Lo que concuerda con la redacción del nuevo apartado 7º del artículo 150 de la LGT que dice que cuando una sentencia judicial o resolución económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en 6 meses.

Mientras que si se trata de actuaciones de fondo, puede entenderse que: o bien, no forman parte de ningún procedimiento (ni antiguo ni nuevo), pues se trata de un acto de ejecución de sentencia propiamente dicho; o bien, que deberán constituirse en uno nuevo.

En suma, desde la entrada en vigor de la reforma de la LGT, en el seno de un procedimiento e inspección tributaria, sólo podemos hablar de verdadera o auténtica retroacción de actuaciones cuando la anulación de la liquidación ha tenido lugar por cuestiones de forma. Mientras que en los casos de anulación por razones de fondo, el nuevo acto que pueda dictar la Administración Tributaria lo será en ejecución de la resolución o de la sentencia que así lo acordó, si dicho acto ejecutor pertenece a ese mismo procedimiento inspector anterior que fue anulado. Sin embargo, en defecto de acuerdo, no lo serán, lo que quiere decir que estos actos suponen, en puridad, auténticas actuaciones de ejecución de resoluciones, y nada más.

## **V. El inicio de la retroacción de actuaciones inspectoras en la LGT tras la Ley 34/2015**

La última cuestión a considerar en este estudio comparado está sumergida en el derecho transitorio, y versa sobre el desarrollo del procedimiento de ejecución por los órganos de la Inspección tributaria de una resolución económico-administrativa o sentencia judicial que ordenase la retroacción de las actuaciones inspectoras que, como ya sabemos, ha de ser un procedimiento iniciado a partir de la fecha de la remisión del expediente al órgano de inspección que debe reponer las actuaciones.

Uno de los aciertos de la Ley 34/2015 ha sido, sin duda, la inclusión del apartado 6º de la Disposición Transitoria Única ya que prevé un precepto específico destinado a resolver cuál es la normativa a aplicar si se produce la retroacción de actuaciones en un procedimiento inspector tras anulación por resolución de un órgano económico-administrativo o una sentencia por parte de un Tribunal Judicial.

En la referida norma es donde se establece que la nueva redacción de los apartados 1º a 6º del artículo 150 de la LGT tras la Ley 34/2015, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de dicha Ley. No obstante, añade, que la nueva redacción del apartado 7º del aludido artículo 150, que es la que nos afecta en este sentido, será aplicable a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción se haya ordenado, se produzca a partir de la entrada en vigor de dicha Ley.

No cabe, por tanto, duda alguna en que, con independencia de que el procedimiento inspector que se haya anulado por un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central o por un órgano judicial se hubiese desarrollado conforme a la vigencia de los plazos del artículo 150 de la LGT 58/2003, si la retroacción se produce a partir del 12 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor de las modificaciones de la LGT por la Ley 34/2015), los plazos de finalización de actuaciones serán conformes a esta Ley.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 23

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados . . . . . 23

- Beneficios fiscales de las cooperativas ..... 23
- Disolución de condominio calificada como permuta ..... 23
- Modificación de los coeficientes de las viviendas por existir un error en el título constitutivo inicial ..... 24
- Resolución de Permuta en cuya virtud una persona física entregaba a la entidad un terreno a cambio de que, tras la construcción de unos inmuebles, la sociedad le entregase a la persona física una serie de elementos inmobiliarios ..... 24
- Liquidación total de un préstamo hipotecario en parte mediante la cuantía obtenida a través de un nuevo préstamo familiar sin intereses ..... 24
- Tributación de la transmisión de participaciones ..... 25
- Contrato de arrendamiento de una vivienda destinada a vivienda habitual y permanente, sin ejercer ninguna actividad empresarial o profesional ..... 25
- Aportación no dineraria y fusiones por absorción ..... 25
- Actividad de urbanización de terrenos ..... 26
- Resolución de permuta de un terreno por edificación futura ..... 26
- Rescate de concesión administrativa sobre inmuebles ..... 27
- Fusión por absorción por la que la entidad A absorbería a la entidad B ..... 28
- Disolución y liquidación de una sociedad civil que tiene como objeto social la prestación de servicios de ganadería a sus socios ..... 28
- Fusión por absorción de dos entidades ..... 28
- Operación de escisión financiera ..... 29
- Aportación de la rama de actividad de una empresa agrícola a una sociedad limitada en su constitución o en su posterior ampliación de capital ..... 29
- Escisión parcial en virtud de la cual la entidad consultante segregará su participación en Y a favor de una entidad de nueva constitución o ya existente ..... 30
- Refinanciación y reordenación financiera modificando ciertos términos de los contratos de préstamo y crédito, así como novación de las hipotecas que los garantizan ..... 30
- Liquidación de la sociedad de gananciales saldando la deuda que tiene el ex marido con la consultante entregándole una vivienda unifamiliar privativa del ex marido cuyo uso fue atribuido a la consultante en la sentencia de separación ..... 31
- Transmisión de un porcentaje de participación de una comunera en ocho inmuebles a una entidad mercantil ..... 31
- Cambio de uso de un inmueble que es de vivienda, según la información existente en la D.G. del Catastro, mientras en el Registro de la Propiedad figura como oficina ..... 32
- Cesión del arrendamiento financiero a una tercera persona, que se subrogará en la posición jurídica del arrendatario que ostenta el consultante, siendo ambos, cedente y cesionario, sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido ..... 32

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones . . . . . 32

- Reconocimiento judicial de indemnización por despido en favor de una persona fallecida con anterioridad a la firmeza de la sentencia ..... 32
- Legados y cálculo del ajuar doméstico ..... 33
- Fiducia aragonesa ..... 33
- Micromecenazgo. Aportaciones online para adquisición de arpa de concierto ..... 34
- Ingreso de dinero privativo en una cuenta de titularidad conjunta ..... 34
- Donación de inmueble sin asunción por la donataria de la hipoteca que le grava ..... 34
- Donación de participaciones sociales. Cómputo de los activos no afectos ..... 35
- Donación de participaciones. Cambio posterior de la persona que desarrolla las funciones directivas ..... 35
- ¿Puede entregarse el legado por el heredero sin que acredite el legatario el pago del ISD? ..... 35

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### **BENEFICIOS FISCALES DE LAS COOPERATIVAS**

(Consulta nº V5205-16 de 1 de diciembre de 2016)

Se consulta por una cooperativa la posible exención para la compra de suelo con formalización de escritura de obra nueva, división horizontal y constitución de préstamo hipotecario para la constitución de una cooperativa de viviendas libres.

La cooperativa que se pretende constituir solo podrá disfrutar de los beneficios previstos para las cooperativas protegidas.

Asimismo, solo estaría exenta la constitución del préstamo hipotecario, siempre y cuando reúna los requisitos legales para incluirse en la referida categoría, requisitos que corresponde verificar a la Comunidad Autónoma competente para liquidar el Impuesto.

#### **DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO CALIFICADA COMO PERMUTA**

(Consulta nº V5210-16 de 5 de diciembre de 2016)

Disolución de condominio, de forma que, a excepción de tres inmuebles que continuarían en la situación actual, elaborarían dos lotes; uno de los lotes se adjudicaría en pleno dominio a uno de los comuneros y el otro lote se adjudicaría la nuda propiedad a los cuatro hermanos en proindiviso y el usufructo a la madre. Del escrito de consulta se desprende que la propiedad de los inmuebles está distribuida de la siguiente manera:

Un 50 por 100 de todos los inmuebles pertenece a una de las consultantes, ICG, que es dueña en pleno dominio de esa mitad indivisa. El otro 50 por 100 de todos los inmuebles, no tiene dueños del pleno dominio, sino que éste está desmembrado en nuda propiedad y usufructo: La nuda propiedad de esta segunda mitad pertenece, por cuartas partes iguales e indivisas, a los cuatro hermanos y el usufructo a la madre, ISC.

De acuerdo con lo anterior, no cabe sostener que exista una única cosa sobre la que recaiga un único derecho, sino que, por el contrario, sobre los inmuebles confluyen tres tipos de derechos: El pleno dominio sobre un 50 por 100 (derecho real pleno), que pertenece a ICG; un derecho de usufructo sobre el otro 50 por 100 (derecho real de disfrute sobre bienes ajenos, limitativo del dominio), que pertenece a una sola persona, ISC, y un derecho de nuda propiedad sobre ese mismo 50 por 100, que pertenece a los cuatro hermanos en pro indiviso.

Por lo tanto, no puede afirmarse que exista una única comunidad de bienes sobre los inmuebles como una totalidad, sino dos, una comunidad de bienes sobre el usufructo vitalicio de los inmuebles, cuyos comuneros son ISC y ICG con un 50 por 100 cada una, y otra comunidad de bienes sobre la nuda propiedad formada por los cuatro hermanos con una participación individual del 12,5 por 100 cada uno y ICG con un 50 por 100.

La confluencia de estos dos derechos- usufructo vitalicio y nuda propiedad- sobre los mismos inmuebles no permite considerar que exista una única comunidad de bienes sobre los mismos, ya que los derechos y obligaciones derivados de ellos son diferentes e, incluso opuestos entre sí (los derechos y obligaciones del usufructuario constituyen obligaciones y derechos en el nudo propietario).

Ninguna de las dos comunidades se va a disolver, ya que tres inmuebles van a seguir en la situación inicial.

En el ITPAJD no existen las disoluciones parciales; nos encontramos ante una permuta, en la que, en cada comunidad de bienes, cada condómino va a permutar una parte de sus derechos sobre determinados inmuebles y va a recibir una parte de los derechos de otros inmuebles. En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.

Es decir, D<sup>a</sup>. ICG tributará por la adquisición del 50 por ciento del pleno dominio y del 50 por 100 de la nuda propiedad de los inmuebles que conformen el lote que se le adjudica; D<sup>a</sup> ISC tributará por la adquisición del 50 por ciento del usufructo sobre los inmuebles que conformen el lote que se adjudica y, cada uno de los cuatro hermanos tributará por la adquisición del 12,5 por ciento de la nuda propiedad de los inmuebles que conformen el lote que se les adjudica.

### **MODIFICACIÓN DE LOS COEFICIENTES DE LAS VIVIENDAS POR EXISTIR UN ERROR EN EL TÍTULO CONSTITUTIVO INICIAL**

(Consulta nº V5413-16 de 21 de diciembre de 2016)

La mera modificación de los coeficientes de participación en la propiedad de un edificio en régimen de propiedad horizontal y su formalización en escritura pública, sin alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio en dicho régimen, no supone un acto liquidable por TPO, ya que no se ha producido el hecho imponible configurado en la letra A) del apartado 1 del artículo 7 del Texto Refundido, consistente en la transmisión onerosa de un bien o derecho, ni ninguna de las otras figuras recogidas en la letra B) de dicho apartado (ni en los apartados 2, 3 y 4 siguientes, que recogen otros supuestos que se consideran transmisiones patrimoniales).

En cuanto a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 31 del Texto Refundido, la matriz y las copias de la escritura notarial en que se formalice el acuerdo de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal estarán sujetas a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, por lo que deben ser extendidas, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

### **RESOLUCIÓN DE PERMUTA EN CUYA VIRTUD UNA PERSONA FÍSICA ENTREGABA A LA ENTIDAD UN TERRENO A CAMBIO DE QUE, TRAS LA CONSTRUCCIÓN DE UNOS INMUEBLES, LA SOCIEDAD LE ENTREGASE A LA PERSONA FÍSICA UNA SERIE DE ELEMENTOS INMOBILIARIOS**

(Consulta nº V5435-16 de 23 de diciembre de 2016)

La resolución del contrato pactada por las partes origina la obligación de satisfacer una indemnización que debe ser satisfecha por la parte incumplidora del mismo, eliminando, a cambio, la obligación que recaía sobre este de entregar los inmuebles.

Por tanto, la citada resolución del contrato no origina ninguna transmisión de bienes inmuebles, no constituyendo, en consecuencia, una operación sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### **LIQUIDACIÓN TOTAL DE UN PRÉSTAMO HIPOTECARIO EN PARTE MEDIANTE LA CUANTÍA OBTENIDA A TRAVÉS DE UN NUEVO PRÉSTAMO FAMILIAR SIN INTERESES**

(Consulta nº V5444-16 de 23 de diciembre de 2016)

La constitución de un préstamo entre particulares —con o sin interés— es una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sin embargo, los préstamos están exentos de dicha modalidad, en virtud de lo previsto en el citado artículo 45.I.B).15, por lo que no cabe practicar liquidación por dicho concepto.

No obstante, dado que la operación está sujeta al Impuesto, el sujeto pasivo —el consultante, en calidad de prestatario— sí está obligado a presentar la declaración del Impuesto, en la que alegará la exención.

Venta de un piso de segunda mano entre una madre, transmitente, y su hija, adquirente (Consulta DGT V0039-17 de 12/01/2017).

La venta planteada constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Será sujeto pasivo la consultante, en cuanto adquirente del bien.

La base imponible será el valor declarado por las contratantes en el momento de realizar la compraventa, salvo que la Administración tributaria determine uno mayor por cualquiera de los medios establecidos en la Ley General Tributaria.

El tipo impositivo aplicable para determinar la cuota tributaria será el 6%, salvo que haya sido aprobado otro distinto por la Comunidad autónoma en la que radique el inmueble (art. 33,1,1º y 2.2º.C)1ª, de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.



## TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

(Consulta nº V0072-17 de 18 de enero de 2017)

En el supuesto objeto de consulta, en el que el inmueble en el que se desarrolla la actividad de hostelería solo constituye el 20% del activo de la entidad, estando, por tanto afecto a la actividad empresarial de la misma, podrá ser aplicable la exención prevista en el apartado 1 del artículo 314 al no concurrir los requisitos exigidos en el apartado 2 para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, conforme a la información proporcionada por la consultante y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al que esté sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que, como se ha indicado anteriormente, este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

## CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE UNA VIVIENDA DESTINADA A VIVIENDA HABITUAL Y PERMANENTE, SIN EJERCER NINGUNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL

(Consulta nº V0177-17 de 25/01/2017)

La base imponible del arrendamiento se determina en función del período de duración del contrato (art. 10.2.e), la cual se fija en el artículo 9 de la LAU estableciendo una duración mínima de tres años, en virtud de las prórrogas obligatorias que dicho precepto establece.

Luego, el periodo que debe tenerse en cuenta es el de tres años, sin que en ningún caso proceda la devolución del impuesto satisfecho si la duración efectiva del contrato fuere inferior a dicho plazo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 57 del Texto Refundido del ITP y AJD, conforme al cual tan solo procedería dicha devolución en el caso de que la rescisión del contrato fuese declarada o reconocida judicial o administrativa y por resolución firme y siempre que sea solicitada en el plazo establecido.

## APORTACIÓN NO DINERARIA Y FUSIONES POR ABSORCIÓN

(Consulta nº V0238-17 de 31 de enero de 2017)

La consultante, DI, es una entidad residente en Malta, participada en su totalidad por socios no residentes, que participa en un 100% en la entidad DH, entidad fiscal residente en Holanda que, a su vez, participa en el 100% en D, compañía residente en España, cuyo principal activo es el 50% de una parcela situada en territorio español.

Por otro lado, la sociedad MLTD es una entidad residente en Malta, igualmente participada en su totalidad por socios no residentes, que participa en un 100% en la entidad MBV, entidad fiscal residente en Holanda, la cual también participa en un 100% en MSL, compañía residente en España, cuyo principal activo es el otro 50% de la parcela antes referida.

Dicha parcela, cuya consideración urbanística como solar es discutida, no ha sido afectada por MSL a ninguna actividad empresarial, aunque es posible que se afecte en un futuro a la actividad de promoción inmobiliaria. Los socios de DI y MLTD difieren y ambas compañías no forman grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. En este momento ambas entidades constituyen una "joint venture" que ostentan su participación en el terreno a través de su participación al 100% en diversas entidades en varias jurisdicciones. Por ello, en la medida en la que existe una duplicidad de sociedades en las mismas jurisdicciones, se están planteando una reorganización societaria a efectos de simplificar su estructura, de tal forma que cada una de las entidades no residentes participe al 50% en una sociedad maltesa que a su vez participe en una sociedad holandesa.

Para ello se prevé realizar las siguientes operaciones

- Aportación no dineraria por parte de los socios no residentes de MLTD de las participaciones que ostentan en dicha entidad a DI, recibiendo en contraprestación participaciones de esta última.
- Fusión por absorción de la sociedad DI, absorbente y la sociedad MLTD, absorbida.
- Fusión por absorción de la sociedad DH, absorbente y la sociedad MBV, absorbida.

No resulta procedente la exigencia de la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD con relación a la aportación de las participaciones de una sociedad residente fuera del territorio español, en una operación de aumento de capital realizado por una sociedad con sede de dirección efectiva o domicilio fiscal fuera del territorio español, en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, por producirse el hecho imponible de la misma fuera del ámbito de aplicación territorial del Impuesto.

El contenido de la escritura, aportación de valores, no reúne la condición de inscribible en ninguno de los Registros a que se refiere el artículo 31.2 del texto Refundido, por lo que tampoco procederá la aplicación de la cuota variable del Documento Notarial.

En los primeros supuestos planteados los valores transmitidos se encuentran fuera del territorio español y, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Sin embargo, en la tercera de las referidas operaciones, los títulos transmitidos se consideran situados en territorio español, por lo que, con relación a este supuesto procede examinar la posible aplicación de la exención establecida en el artículo 314 de la LMV, debiendo concluirse al respecto que dado que los valores transmitidos permiten ejercer el control en una entidad residente en España cuyo activo está constituido por el 50% de una parcela situada en España, no afecta a actividades empresariales o profesionales, no será de aplicación la exención establecida en el artículo 314.1 de la LMV y en virtud de lo dispuesto en su apartado 2 dicha transmisión deberá tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sin exención, sin perjuicio de que, conforme al citado precepto, la entidad consultante pruebe la inexistencia del ánimo de elusión, cuestión de hecho sobre la que ya se ha indicado que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, debiendo plantearse en el procedimiento de gestión correspondiente.

## ACTIVIDAD DE URBANIZACIÓN DE TERRENOS

(Consulta nº V5394-16 de 21 de enero de 2016)

La Ley del Impuesto no define la figura del urbanizador, no obstante, en términos generales éste puede definirse como la persona o empresa que se dedica a urbanizar terrenos.

Lo más relevante en relación con la figura del promotor inmobiliario radica en la aplicación del artículo 5, apartado uno, letra d), de la Ley del Impuesto, el cual establece expresamente, según se ha mencionado anteriormente, que se reputarán empresarios o profesionales quienes “efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.”

A este respecto debe tenerse en cuenta que, según doctrina reiterada de este Centro Directivo (entre otras, consulta V0102-05, de 28 de enero), se considera que los propietarios de suelo adquieren la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando no tuvieran previamente tal condición, desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas, siempre que abonaran las mismas con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional.

Es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## RESOLUCIÓN DE PERMUTA DE UN TERRENO POR EDIFICACIÓN FUTURA

(Consulta nº V5396-16 de 21 de diciembre de 2016)

A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...) de acuerdo con asentada doctrina de este Centro Directivo, por todas, contestación vinculante de 21 de marzo de 2005, número V0465-05, en las operaciones de permuta de suelo a cambio de recibir obra futura tienen lugar tres operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- La entrega del terreno, que se encontrará sujeta al Impuesto cuando sea realizada por quien tenga la condición de empresario o profesional y concurren el resto de requisitos generales de sujeción establecidos por el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992.
- La entrega de la edificación terminada en que se materializa, total o parcialmente, la contraprestación de la entrega del terreno referida en el guion anterior. Esta entrega tendrá lugar cuando concluya su construcción estando, con carácter general, sujeta y no exenta del Impuesto.
- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, la entrega de los terrenos referida en el primer guion, sin perjuicio del tratamiento que le corresponda según se analiza en el mismo, constituye adicionalmente un pago a cuenta en especie de la edificación futura, pago que percibe el promotor y que, en consecuencia, está sujeto y no exento del Impuesto.

3.- Por otra parte, el artículo 80, apartado dos, de la Ley 37/1992 prevé que la base imponible del Impuesto correspondiente a las entregas de bienes sujetas al mismo deba modificarse cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos del comercio, quede sin efecto total o parcialmente la operación gravada o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

De este precepto se deriva que en los casos en los que, por haberse resuelto una operación, el destinatario de la misma devuelva los bienes que inicialmente le fueron entregados, tal devolución no constituye en tanto que tal una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por el referido destinatario en favor de quien le realizó a él la entrega inicial, puesto que constituye un supuesto que da lugar a la rectificación de la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación inicialmente realizada.

En consecuencia con todo lo anterior, en el supuesto a que se refiere el escrito de consulta, en el que como consecuencia de la resolución del contrato de permuta se va a devolver a su propietario original el solar que entregó en virtud del citado contrato, debe entenderse que tal entrega no constituye una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por consiguiente, no puede considerarse una operación sujeta al Impuesto, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes (terrenos) que en su día se realizó, tanto si dicha entrega estuvo sujeta a dicho Impuesto como si no (como parece ser el supuesto objeto de consulta).

(...)

B) En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

(...)

Por otra parte, el artículo 57 del mismo texto legal dispone lo siguiente en sus apartados 1 a 5:

“1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.”

(..)

En virtud de lo anterior, salvo que en la escritura de permuta inicial constare una condición resolutoria, únicamente en el caso de que judicialmente se declare la nulidad, rescisión o resolución del acto no se considerará que se produce, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, una nueva compraventa del solar y se podrá solicitar la devolución de dicho Impuesto soportado como consecuencia de la adquisición originaria del solar por la entidad consultante, siempre que no haya habido efectos lucrativos.

En caso contrario, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se entenderá producida una nueva compraventa por parte de la persona que recupera el solar, que quedará sujeta al ITPAJD por el concepto de transmisiones patrimoniales siempre que concurren las condiciones del artículo 7.5 del TRLITPAJD. En caso contrario, la escritura que recoja la nueva compraventa quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados por cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

## RESCATE DE CONCESIÓN ADMINISTRATIVA SOBRE INMUEBLES

(Consulta nº V0032-17 de 4 de enero de 2017)

Constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo (entre otras, contestación vinculante de 1 de agosto de 2005, Nº V1665-05) considerar que en los contratos de concesión administrativa en los que el concesionario se obliga a construir determinados bienes en suelo demanial, el rescate de los mismos que eventualmente pueda producirse por parte del Ente concedente, determinaría la realización de una entrega de bienes efectuada por el concesionario a favor de este último, al corresponderle a aquél la totalidad de las facultades económicas derivadas de dichos bienes, ello sin perjuicio de que la titularidad jurídica de dichos bienes

corresponda al Ente concedente en tanto que bienes demaniales afectos a un servicio o a una utilidad pública. A mayor abundamiento, en la contestación de 25 de abril de 2003, N° 0573-03, se señaló que el Ente público del que se obtiene la concesión administrativa para la construcción y explotación de una obra, no podía considerarse propietario de la misma en el sentido de la jurisprudencia que se ha señalado, ya que en ningún momento adquiriría las facultades inherentes al propietario de una cosa, como son las de usar y disponer, por cuanto el uso de la obra objeto de la concesión quedaba para el concesionario.

De la escueta descripción de hechos recogida en el escrito de consulta no puede deducirse si los inmuebles han sido construidos por la entidad consultante concesionaria. Partiendo de la suposición de que la consultante hubiera resultado la adjudicataria de la concesión para la construcción y explotación de los inmuebles objeto de consulta, la aplicación de los criterios recogidos anteriormente determina que la consultante (primer concesionario) ha gozado de las facultades inherentes a todo propietario en relación con los inmuebles que van a ser objeto de transmisión en virtud de la adquisición de la concesión administrativa, por lo que esta posterior transmisión implicará una disposición de su derecho de propiedad sobre los mismos atribuyendo al nuevo propietario todas las facultades de que disponía hasta este momento y realizando en consecuencia una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La anterior interpretación debe entenderse sin perjuicio de que, en origen, la titularidad jurídica o formal de los inmuebles corresponda al Ente público que otorgó la concesión y de la forma en que, jurídicamente, se instrumenten las distintas operaciones, toda vez que el concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico interno sin que, por tanto, esté rigurosamente sometido al cumplimiento de los requisitos que, para la transmisión de la propiedad, se exigen en el Derecho Civil nacional.

En consecuencia, la transmisión de la concesión de los inmuebles en las condiciones señaladas anteriormente que realice el concesionario tendrá, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la consideración de entrega de bienes sujeta a dicho impuesto siempre que se atribuya al nuevo adquirente las facultades inherentes al propietario de un bien.

### **FUSIÓN POR ABSORCIÓN POR LA QUE LA ENTIDAD A ABSORBERÍA A LA ENTIDAD B**

(Consulta nº V5237-16 de 12 de diciembre de 2016)

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

### **DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE UNA SOCIEDAD CIVIL QUE TIENE COMO OBJETO SOCIAL LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE GANADERÍA A SUS SOCIOS**

(Consulta nº V5284-16 de 14 de diciembre de 2016)

La Disposición transitoria decimonovena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, regula la disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles, en los siguientes términos:

“2. La disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:

- a) Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto "operaciones societarias", hecho imponible "disolución de sociedades", del artículo 19.1.1º del texto refundido del Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre”.

### **FUSIÓN POR ABSORCIÓN DE DOS ENTIDADES**

(Consulta nº V5290-16 de 14 de diciembre de 2016)

Fusión por absorción de dos entidades, en virtud de la cual la entidad P transmitiría a la entidad consultante la totalidad de su patrimonio mediante el aumento de capital social de la entidad absorbente, recibiendo los socios de P participaciones en la entidad absorbente y posterior escisión total de la entidad mediante la creación de dos nuevas sociedades.

Dado que las operaciones planteadas tienen la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

## **OPERACIÓN DE ESCISIÓN FINANCIERA**

**(Consulta nº V5472-16 de 28 de diciembre de 2016)**

Dado que las operaciones planteadas de canje de valores y fusión tienen la consideración de operaciones de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

## **APORTACIÓN DE LA RAMA DE ACTIVIDAD DE UNA EMPRESA AGRÍCOLA A UNA SOCIEDAD LIMITADA EN SU CONSTITUCIÓN O EN SU POSTERIOR AMPLIACIÓN DE CAPITAL**

**(Consulta nº V0160-17 de 24 de enero de 2017)**

Pueden darse dos posibilidades:

Que la operación planteada tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 87 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativo a las definiciones de las operaciones del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores.

Dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

Que la operación planteada no tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso no será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 19.2, lo cual no implica la tributación por la modalidad de operaciones societarias, dado que de resultar sujeta la operación en virtud del apartado 1 del artículo 19 en virtud de la constitución o ampliación de capital que se pudiera producir con ocasión de la fusión, entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B)11, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, que declara exentas dichas operaciones.

En relación con la aplicación de la reducción del 95% establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la aplicación de la reducción queda condicionada a la previa exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los elementos adquiridos "mortis causa".

En los términos del escrito de consulta se cumplirían por el grupo de parentesco constituido por la consultante y su hijo los requisitos para la exención en el impuesto patrimonial, tanto en lo que respecta a los porcentajes de participación en el capital como en lo que se refiere al ejercicio de funciones directivas y nivel legal de remuneraciones.

En relación con esto último, a efectos de determinar si se cumple dicho requisito, el primer párrafo del artículo 5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, establece que:

"d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención



en este impuesto”. Consiguientemente, deberán excluirse, para el cómputo de las remuneraciones del directivo, los rendimientos de su actividad agrícola exentos, por lo que procederá la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio si los ingresos obtenidos por funciones directivas constituyen la mayoría de los rendimientos restantes. En tales circunstancias, procederá la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, si bien el mantenimiento del valor –no necesariamente de las participaciones adquiridas “mortis causa”- habrá de producirse durante el plazo de diez años, que es el establecido en dicha norma.

Por último y en relación con la reducción establecida en el artículo 14 de la Ley 8/2013, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, al por tratarse de la aplicación una disposición dictada por una Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas, corresponde su contestación a dicha Comunidad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 55.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

### **ESCISIÓN PARCIAL EN VIRTUD DE LA CUAL LA ENTIDAD CONSULTANTE SEGREGARÁ SU PARTICIPACIÓN EN Y A FAVOR DE UNA ENTIDAD DE NUEVA CONSTITUCIÓN O YA EXISTENTE**

**(Consulta nº V0162-17 de 24 de enero de 2017)**

Pueden darse dos posibilidades:

Que la operación planteada tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 76 de la LIS.

A efectos del ITP y AJD dicha calificación conlleva la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

Que la operación planteada no tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en la LIS, en cuyo caso no será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 19.2, lo cual no implica, sin embargo, su tributación por la modalidad de operaciones societarias.

Por un lado, en cuanto a la reducción de capital de la sociedad escindida, constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias, conforme al citado art. 19.1, que, sin embargo, no va a originar tributación efectiva por dicha modalidad dada la inexistencia de base imponible. Así establece el artículo 25.4 del Texto Refundido del ITP y AJD 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”.

En el supuesto planteado, en el que la sociedad escindida transmite en bloque la parte del patrimonio que se escinde, entregándose a una sociedad ya existente o de nueva creación, no se produce entrega alguna de bienes o derechos a los socios que deba tributar por la referida modalidad.

Y, por otro lado, en cuanto a la constitución o ampliación de capital que se pudiera producir en la sociedad que recibe la aportación, entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B)11, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras, para fomentar la inversión y la creación de empleo, que declara exentas dichas operaciones.

### **REFINANCIACIÓN Y REORDENACIÓN FINANCIERA MODIFICANDO CIERTOS TÉRMINOS DE LOS CONTRATOS DE PRÉSTAMO Y CRÉDITO, ASÍ COMO NOVACIÓN DE LAS HIPOTECAS QUE LOS GARANTIZAN**

**(Consulta nº V5438-16 de 23 de diciembre de 2016)**

Aunque no se modifique la garantía hipotecaria, si la novación del crédito es cuantificable, tiene contenido valuable y tributará en cualquier caso. Por ello, la base imponible se corresponderá con la ampliación de dicha responsabilidad solamente en el caso que se trate de una ampliación de crédito sin modificar ningún otro elemento del mismo, con el consiguiente incremento de la responsabilidad hipotecaria del contrato original.

En todos los demás casos, la base imponible estará constituida por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el crédito hipotecario que se ha novado.

Una vez determinada la sujeción de la operación planteada a la cuota variable del documento notarial, procede examinar la posible aplicación de la exención recogida en el artículo 45.I.C) del TRLITPAJD.

En el supuesto planteado, la escritura de novación que se pretende plantear estará exenta en tanto las modificaciones introducidas en los préstamos hipotecarios tan solo supongan una alteración del plazo de pago del préstamo o de las condiciones del tipo de interés, pero no cuando supongan la alteración del método o sistema de amortización.

Así las tres modificaciones propuestas consisten en lo siguiente:

- Señalamiento de un periodo de carencia de 24 meses, tras el cual la amortización del principal se efectuará en 156 meses, modificando las cuotas semestrales a trimestrales a periodos vencidos.
- Cambio en la liquidación de intereses, que, tras un periodo inicial de carencia, pasa también de tener una periodicidad semestral a trimestral durante el periodo de amortización.
- Diferimiento del pago de las cuotas correspondientes a los dos años de carencia, a la finalización de los contratos, pagándose de esta forma una última cuota más elevada que las anteriores.

### **LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES SALDANDO LA DEUDA QUE TIENE EL EX MARIDO CON LA CONSULTANTE ENTREGÁNDOLE UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR PRIVATIVA DEL EX MARIDO CUYO USO FUE ATRIBUIDO A LA CONSULTANTE EN LA SENTENCIA DE SEPARACIÓN**

**(Consulta nº V0038-17 de 11 de enero de 2017)**

La nueva prestación se realiza con ánimo de saldar la deuda anterior, concurre asimismo la diversidad en la prestación, no solo en cuanto al objeto sino también en cuanto al importe, pues se sustituye la deuda inicialmente prevista por la transmisión de un bien inmueble propiedad del ex cónyuge, y se presupone la intención de la consultante de aceptar la propuesta con intención de dar por cancelada la deuda.

Por tanto, se debe concluir que la operación planteada, si bien trae causa de la anterior disolución de la sociedad de gananciales, constituye un acto jurídico independiente de la disolución, que responde con claridad a la figura de la dación en pago contemplada como hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme al artículo 7.2.A) del TRLITPAJD, sin que sea posible aplicar la exención establecida en el artículo 45.I.B) 3 del mismo texto legal, prevista para el primero de los actos producidos, la disolución de gananciales que tuvo lugar en 2003, a un acto independiente y posterior a la misma.

### **TRANSMISIÓN DE UN PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN DE UNA COMUNERA EN OCHO INMUEBLES A UNA ENTIDAD MERCANTIL**

**(Consulta nº V0041-17 de 12 de enero de 2017)**

Cabe advertir, en primer lugar, que no existe una única comunidad de bienes, pues ni todos los comuneros tienen participación sobre todos los inmuebles, ni todos los inmuebles constituyen una única comunidad de bienes.

En efecto, una comunidad de bienes que se constituyó como resultado de la adjudicación de bienes de la herencia del padre con unos determinados inmuebles y con efectos desde la muerte del causante, que es el momento al que se retrotraen los efectos de la adjudicación de la herencia, otra comunidad de bienes que se constituyó en el momento del fallecimiento de la madre, compuesta por otros inmuebles, como parece deducirse del planteamiento de la consulta, y otra tercera que se constituyó en el momento del fallecimiento del hermano.

No obsta a lo anterior, la circunstancia que casi todos los comuneros de las tres comunidades de bienes sean las mismas personas y que algunos inmuebles formen parte de las tres comunidades de bienes.

En consecuencia, la futura disolución del condominio sobre comunidades constituye negocios jurídicos diferentes, y como tales, deben ser tratados separadamente.

Cada comunidad de bienes se debería disolver sin excesos de adjudicación y sin compensar con inmuebles que forman parte de otra comunidad; en caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa.

Partiendo de la base que las comunidades de bienes hereditarias no realizan actividades empresariales, ya que nada dice al respecto, si las adjudicaciones guardan la debida proporción con las cuotas de titularidad sin que se produzcan excesos de adjudicación, o produciéndose excesos estos son inevitables y se compensan con dinero, la disolución de las comunidades de bienes hereditarias sólo tributarán por actos jurídicos documentados en cuanto reúnen todos los requisitos para tributar por la cuota variable del Documento Notarial, del artículo 31.2 del TRLITPAJD en su párrafo primero.

Por el contrario, si la disolución de las referidas comunidades de bienes hereditarias no cumplen los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar pisos de una de las comunidades de bienes hereditaria como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de las otras, además del devengo de la cuota gradual

de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto.

Por último, cabe señalar que, si la nueva comunidad de bienes que se va a formar con los bienes que se adjudican los consultantes, en este caso de origen “inter vivos”, va a realizar actividades económicas, su constitución estará sujeta al concepto de operaciones societarias, aunque estaría exenta en virtud del artículo 45.I.B) 11 del TRLITPAJD.

### **CAMBIO DE USO DE UN INMUEBLE QUE ES DE VIVIENDA, SEGÚN LA INFORMACIÓN EXISTENTE EN LA D.G. DEL CATASTRO, MIENTRAS EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD FIGURA COMO OFICINA**

(Consulta nº V0075-17 de 18 de enero 2017)

El otorgamiento de una escritura pública para reflejar en el Registro de la Propiedad el cambio de uso de un inmueble, de oficina a vivienda, no tiene contenido valuable a efectos de determinar la aplicación de la cuota variable del documento notarial, de Actos Jurídicos Documentados, dado que en el Catastro si figuraba el uso de vivienda, por lo que la referida escritura no implica modificación alguna del valor catastral del bien.

Adquisición de una vivienda de segunda mano, calificada de protección pública, mediante cedula de fecha 24 de octubre de 2006, para cuya adquisición formalizará un préstamo hipotecario (Consulta DGT V0094-17 de 19/01/2017).

En virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B) d) del Texto Refundido del ITPyAJD, la escritura pública formalizada para la adquisición de una vivienda de protección oficial de segunda mano está exenta de la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.

### **CESIÓN DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO A UNA TERCERA PERSONA, QUE SE SUBROGARÁ EN LA POSICIÓN JURÍDICA DEL ARRENDATARIO QUE OSTENTA EL CONSULTANTE, SIENDO AMBOS, CEDENTE Y CESIONARIO, SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

(Consulta nº V0178-17 de 25 de enero de 2017)

La cuestión se reduce a determinar si dicho objeto directo en el supuesto planteado está constituido solamente por el importe de la cesión del contrato o si debe sumarse a dicho importe el importe de las rentas pendientes de pagar por el cesionario.

Tal y como señala la respuesta emitida por la Junta de Castilla y León la cesión del contrato de arrendamiento financiero con opción de compra conlleva que el cesionario adquiera conjuntamente el derecho de arrendamiento del bien durante el plazo restante y el de adquirirlo mediante el ejercicio de la opción de compra asumiendo como contraprestación tanto el pago de la cantidad pactada por la cesión como el pago de las cuotas periódicas pendientes del contrato de arrendamiento financiero.

Por tanto, la suma de ambas cantidades constituye el objeto valuable de la cesión y, en consecuencia, constituye la base del impuesto.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### **RECONOCIMIENTO JUDICIAL DE INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO EN FAVOR DE UNA PERSONA FALLECIDA CON ANTERIORIDAD A LA FIRMEZA DE LA SENTENCIA**

(Consulta nº V0240-17 de 31 de enero de 2017)

Desde la consideración de rendimientos del trabajo que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tienen las diferencias salariales satisfechas por el Fogasa, tal como establece el artículo 17.1 de la LIRPF, los importes satisfechos al consultante en virtud de sentencia judicial (en condición de heredero de su padre) procede atribuirlos a la persona que ha generado el derecho a su percepción, condición que únicamente puede corresponder al padre del consultante.

Respecto a su imputación temporal, procede indicar que como regla general los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por el perceptor. Ahora bien, junto con esta regla general la Ley del Impuesto recoge en su artículo 14.2 unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí las recogidas en los párrafos a) y b) y a las que también procede unir la establecida en el apartado 4 del mismo artículo.



Las diferencias salariales que resultan de la sentencia judicial como rendimientos del trabajo devengados por el causante y la realización de una interpretación integradora de los preceptos citados nos llevan a desechar por imposible (el contribuyente estaba fallecido en el período impositivo en el que la sentencia judicial adquiere firmeza) la primera de las reglas reproducidas (imputación al período impositivo de firmeza de la sentencia).

Por lo que cohonestando las otras dos reglas cabe concluir que procede imputar al período impositivo en el que se produjo el fallecimiento del causante los rendimientos que resultan de la resolución judicial. A su vez, al percibirse los rendimientos en un período posterior al de su imputación, procederá practicar la autoliquidación complementaria que determina el citado artículo 14.2.b), realizándose su presentación en el plazo existente entre la fecha de su percepción y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por este impuesto.

Aclarado lo anterior y ya en relación con la tributación del propio consultante, el incremento patrimonial obtenido por este deriva exclusivamente de su condición de heredero del causante. Ese derecho económico se integra, por tanto, en el caudal relicto o masa hereditaria (recuérdese, al respecto, que el artículo 659 del Código Civil determina que “la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte”) y, por ello, habrá de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto adquisición de un derecho por título sucesorio (artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

La adquisición por el heredero y consultante, a efectos de la determinación de la deuda tributaria correspondiente, habrá de entenderse producida con la firmeza del pronunciamiento judicial.

## **LEGADOS Y CÁLCULO DEL AJUAR DOMÉSTICO**

**(Consulta nº V5411-16 de 21 de diciembre de 2016)**

Se reitera el criterio expuesto en la contestación V2255-11, de 26 de septiembre de 2011, que se adjunta al escrito de consulta, en el sentido de que siendo el caudal relicto el formado por los bienes, derechos y obligaciones de los que era titular el causante, del mismo no forman parte los bienes que se transmiten mediante legado, pero sí los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales.

En ese sentido, el artículo 23.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, exime de tal obligación de incluir el ajuar a los legatarios y especifica que, como sucede en el caso planteado en el escrito de consulta, cuando un causahabiente reúna la doble condición de heredero y legatario se le debe imputar la parte de ajuar que proporcionalmente le corresponda en la masa hereditaria en su condición de heredero.

Reducciones. Requisitos de mantenimiento por el heredero adjudicatario (Consulta DGT V5449-16 de 27/12/2016)

Cuando los bienes objeto de transmisión “mortis causa” se adjudican a un heredero o a varios pero no a todos, es decir, cuando la adjudicación civil no coincide exactamente con la fiscal, se forma un “grupo de herederos” en el sentido de que, sin perjuicio de que todos tengan derecho a la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si uno de ellos incumple con las exigencias de dicho artículo, apartado y letra, su incumplimiento produce efectos en los demás coherederos.

## **FIDUCIA ARAGONESA**

**(Consulta nº V0095-17 de 19 de enero de 2017)**

Primera: Dado que el Tribunal Supremo anuló el apartado 8 del artículo 54 del RISD, por infringir el principio de jerarquía normativa, la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las herencias en las que se haga uso de la institución de la fiducia aragonesa debe hacerse conforme a los preceptos generales que regulan en la LISD determinadas instituciones especiales; en concreto, al artículo 26 de dicha Ley.

Segunda: Conforme a dicho precepto, si el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de tales bienes y se valorará y tributará como tal. Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos.

Tercera: Conforme al mismo precepto, los descendientes del causante deberán tributar por la herencia fiduciaria siempre que tengan derecho disfrutar de todos o parte de los bienes de dicha herencia.

## MICROMECAZGO. APORTACIONES ONLINE PARA ADQUISICIÓN DE ARPA DE CONCIERTO

(Consulta nº V5381-16 de 20 de diciembre de 2016)

La donación de dinero resulta gravada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto supuesto constitutivo del hecho imponible del artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, es decir, “la adquisición de bienes o derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico gratuito e inter vivos”.

La condición de sujeto pasivo contribuyente recaerá en el donatario (artículo 5 b) de la Ley) el cual, de residir habitualmente en España, tributará por obligación personal (artículo 6.1), debiendo presentar la correspondiente autoliquidación ante la Comunidad Autónoma de su residencia habitual en el plazo de los treinta días siguientes al devengo de cada una de las donaciones, devengo que se producirá el día en que se cause o celebre el acto contrato (artículo 24.2), en el presente caso en la fecha en que esté disponible para el donatario el importe abonado.

La Comunidad Autónoma será la de Madrid, cuando en ella hubiera residido dicho donatario el mayor número de días durante los cinco últimos años, contados de fecha a fecha, desde el devengo de cada una de las sucesivas donaciones.

Será aplicable, en consecuencia, la legislación establecida por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sin perjuicio de la normativa dictada por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas.

Habrà de presentarse, en consecuencia, una declaración individual por cada donación y no de forma agrupada por ejercicios.

## INGRESO DE DINERO PRIVATIVO EN UNA CUENTA DE TITULARIDAD CONJUNTA

(Consulta nº V5410-16 de 21 de diciembre de 2016)

*Primera:* El devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación requiere la concurrencia sucesiva de los tres requisitos siguientes:

- Acto de disposición del donante a título gratuito con ánimo de liberalidad (“animus donandi”) de una cosa a favor del donatario.
- Aceptación de la donación por el donatario.
- Conocimiento por el donante de la aceptación del donatario.

*Segunda:* El mero ingreso de una cantidad de dinero privativo de una persona en una cuenta bancaria cuya titularidad es compartida por aquel con otras personas no implica necesariamente la existencia de donación, si no va acompañado de los tres requisitos expuestos.

Y ello, porque una cuenta bancaria supone un contrato de depósito entre el depositante, dueño de lo depositado, y el depositario (banco), relación que no queda modificada por el hecho de que figuren más titulares en dicha cuenta. La cotitularidad implica simplemente la disponibilidad de fondos por parte de cualquiera de los titulares, pero no que todos ellos pasen a ser propietarios de los bienes depositados.

## DONACIÓN DE INMUEBLE SIN ASUNCIÓN POR LA DONATARIA DE LA HIPOTECA QUE LE GRAVA

(Consulta nº V5323-16 de 15 de diciembre de 2016)

El artículo 17 de la LISD: “Del valor de los bienes donados o adquiridos por otro título lucrativo “inter vivos” equiparable, sólo serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

Si no asumiese fehacientemente esta obligación no será deducible el importe de la deuda, sin perjuicio del derecho del adquirente a la devolución de la porción de la cuota tributaria correspondiente a dicho importe, si acreditase fehacientemente el pago de la deuda por su cuenta dentro del plazo de prescripción del impuesto. Reglamentariamente se regulará la forma de practicar la devolución”.

De acuerdo con los preceptos transcritos, cabe indicar que en el supuesto planteado de donación de un inmueble gravado con una deuda garantizada con un derecho real de hipoteca, si el donatario no asume la deuda, la donación tributarà en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el valor total del inmueble.

## **DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES. CÓMPUTO DE LOS ACTIVOS NO AFECTOS**

**(Consulta nº V5207-16 de 1 de diciembre de 2016)**

El citado artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece que “A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales (...)

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.” El no cómputo de tales elementos como no afectos, en definitiva su consideración como afectos, opera exclusivamente “para determinar la parte del activo constituida por valores o elementos patrimoniales”, es decir, para determinar si la entidad desarrolla o no una actividad de gestión de patrimonios. Ahora bien, aunque el escrito de consulta pretenda que esa “no consideración como no afectos” opere en todo caso, el criterio de este Centro Directivo es que tales elementos no afectos mantienen tal carácter desde la perspectiva del alcance objetivo de la exención en el impuesto patrimonial. Como dice el último párrafo del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991:

“La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora”.

## **DONACIÓN DE PARTICIPACIONES. CAMBIO POSTERIOR DE LA PERSONA QUE DESARROLLA LAS FUNCIONES DIRECTIVAS**

**(Consulta nº V5212-16 de 5 de diciembre de 2016)**

Como puede advertirse, al donatario se le exige que durante el plazo de diez años desde la escritura pública de donación mantenga lo adquirido, es decir, al menos el valor mínimo por el que se practicó la reducción y, por otro lado, que conserve el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La exención, conforme al artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que regula el impuesto, establece que al menos una persona, integrada en el grupo de parentesco, ejerza las funciones directivas y perciba el nivel de remuneraciones que establece la propia Ley, pero no determina cuál ha de ser. Consecuentemente, no plantea problema desde la perspectiva de lo dispuesto en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 que la persona que desempeña tales funciones sea diferente antes y después de la donación, siempre que en todo caso el grupo de parentesco mantenga el derecho a la exención.

## **¿PUEDE ENTREGARSE EL LEGADO POR EL HEREDERO SIN QUE ACREDITE EL LEGATARIO EL PAGO DEL ISD?**

**(Consulta nº V0074-17 de 18 de enero de 2017)**

El artículo 883 del Código Civil recoge que:

“La cosa legada deberá ser entregada con todos sus accesorios y en el estado en que se halle al morir el testador.”

A su vez el artículo 885 del mismo texto legal establece que:

“El legatario no puede ocupar por su propia autoridad la cosa legada, sino que debe pedir su entrega y posesión al heredero o al albacea, cuando este se halle autorizado para darla.”

A su vez, el primer párrafo del artículo 886 del mismo texto legal recoge que:

“El heredero debe dar la misma cosa legada, pudiendo hacerlo, y no cumple con dar su estimación.

Los legados en dinero deberán ser pagados en esta especie, aunque no lo haya en la herencia.

Los gastos necesarios para la entrega de la cosa legada serán a cargo de la herencia, pero sin perjuicio de la legítima.”

El artículo 32.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19 de diciembre), establece los deberes de las autoridades, funcionarios y particulares.

“4. Los órganos judiciales, intermediarios financieros, asociaciones, fundaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas no acordarán entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice.

(...)

6. Se exceptúan de lo dispuesto en los dos números anteriores los supuestos a los que se refiere el número 1 del artículo 8 de esta Ley, en los términos y con las condiciones allí establecidas.

7. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los números 1 al 5 anteriores se sancionará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de esta Ley.“

El artículo 40. De dicho texto legal en el apartado de infracciones y sanciones, al hablar del Régimen sancionador (vigente a partir del 1 de julio de 2004) establece que:

“1. Las infracciones tributarias del impuesto regulado en esta ley serán calificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta ley.”

Por lo tanto, de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el heredero que entrega el bien al legatario no deberá acordarlo sin que se acredite previamente el pago del Impuesto.

## TRIBUNAL SUPREMO..... 38

IIVTNU. Interpretación del alcance del fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional: Auto de 23 de noviembre de 2017 ..... 38

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 44

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 44

- Disolución de condominio calificada de permuta..... 44
- Disolución y liquidación de una sociedad civil, que tiene como objeto social la prestación de servicios de ganadería, a sus socios..... 44
- Determinación del precio de venta en la transmisión de una vivienda ..... 44
- Resolución de permuta en cuya virtud una persona física entrega a una entidad un terreno a cambio de que, tras la construcción de unos inmuebles, la sociedad le entregase a la persona física una serie de elementos inmobiliarios ..... 45
- Fusión por absorción de varias empresas de un modo escalonado ..... 45
- Aportación de la rama de actividad de una empresa agrícola a una sociedad limitada en su constitución o en su posterior ampliación de capital ..... 45

## TRIBUNAL SUPREMO

### IIVTNU. Interpretación del alcance del fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional: Auto de 23 de noviembre de 2017

#### HECHOS

**PRIMERO.-** La procuradora doña Sonia Salas Sánchez, en representación del Ayuntamiento de Zaragoza, mediante escrito presentado el 15 de septiembre de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 7 de julio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza, que falló estimar íntegramente el recurso 371/2016, interpuesto por don Carlos José y don Juan Pablo, relativo a denegación de solicitudes de rectificación de auto-liquidaciones presentadas por el impuesto sobre incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana [«IIVTNU»], con la consecuente devolución de ingresos indebidos.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, «porque interpreta la reciente doctrina del Tribunal Constitucional de una manera gravemente dañosa para los intereses generales municipales y a las arcas públicas, y es susceptible de que se extienda como interpretación generalizada en el resto de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo» (sic), le achaca la infracción de los artículos 31, 47, 133.2 y 142 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) [«CE »], y de los artículos 107.1 y 107.2.a) del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602) (BOE de 9 de marzo) [«TRLHL»], porque el Juez de instancia realiza una interpretación de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (RTC 2017, 59) (ES:TC:2017:59), que determina la inaplicación absoluta de los citados artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, lo que supone vulnerar además de esos preceptos legales aquellos constitucionales.

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que pretende recurrir, argumentando, en síntesis, que, a través de una interpretación de inconstitucionalidad radical y absoluta de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, el Juez de instancia estima el recurso contencioso-administrativo, sin

dar cabida a la acreditación de la existencia de incremento o decremento en el valor del terreno de naturaleza urbana, lo que supone vulnerar los preceptos constitucionales mencionados, al producirse el «incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cuando pueda manifestarse capacidad económica [artículo 31.1 CE], la reducción de la autonomía financiera de los entes locales [artículo 142 CE], la cercenación de su potestad tributaria [artículo 133.2 CE] y el no aprovechamiento para la comunidad de los efectos de la acción urbanística [artículo 47 CE]. El juzgador, desconociendo el espíritu teleológico de las citadas normas, ha podido dictar una resolución estimatoria, sin valorar los elementos probatorios que acreditan la producción del hecho imponible, fundamentando una “tesis maximalista” de la inconstitucionalidad declarada».

4. Entiende que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque se dan la presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], y las circunstancias de interés casacional de las letras a ), b ), c ) y e) del artículo 88.2 LJCA.

4.1. La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas del Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) LJCA].

Sostiene que la «tesis maximalista», seguida por el juzgador de instancia, expulsa los preceptos cuestionados del ordenamiento jurídico, impidiendo aplicarlos en ningún supuesto, por lo que deja sin someter al IIVTNU situaciones en las que sí se ha producido incremento de valor del terreno, con sustento en la protección de los principios de reserva de ley y de seguridad jurídica, que padecerían si son los órganos judiciales quienes deben determinar si hubo o no incremento de valor; el órgano judicial no puede sustituir al legislador.

Otros juzgadores en cambio otorgan primacía a la protec-



ción de los principios de tutela judicial efectiva y de capacidad económica, hasta que el legislador no regule esta cuestión, y con esas miras aceptan que sea el juez ordinario quien valore si ha existido o no un incremento de valor en los terrenos, por lo que deben entrar a valorar las pruebas existentes al respecto. Trae a colación en tal sentido las siguientes sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Zaragoza: del número 1, sentencia 152/2017, de 4 de julio; del número 3, sentencia 173/2017, de 12 de septiembre, y del número 4, sentencia 165/2017, de 28 de julio.

4.2. Sienta una doctrina sobre dichas normas de Derecho estatal que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ], pues de consolidarse ocasionaría un grave perjuicio económico para las arcas municipales, que trae como consecuencia la grave afección del gasto municipal y el consecuente peligro para los intereses generales y la prestación de los servicios públicos, ya que no sólo comprende los ingresos que se dejarían de obtener sino también la devolución de la recaudación ya percibida por las liquidaciones tributarias practicadas, respecto de las cuales no haya transcurrido aún el plazo de prescripción legalmente previsto para que los interesados reclamen la devolución de ingresos indebidos.

4.3. Afecta a un gran número de situaciones por trascender de caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA ], porque la aplicación de la doctrina constitucional conforme a la «tesis maximalista» que se sostiene en la sentencia recurrida puede tener virtualidad expansiva, y si se generaliza podría extender esa exégesis a todas las liquidaciones practicadas por el IIVTNU, así como a todas las solicitudes de devolución de ingresos indebidos no prescritas, en los demás ayuntamientos españoles.

4.4. Interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [ artículo 88.2.e) LJCA ], como lo es la que emana de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, que declara inconstitucionales los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL pero únicamente en aquellos supuestos en que se somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, que no presenten aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Sin embargo, el fallo judicial que se pretende recurrir basa su ratio decidendi en la errónea interpretación de que la citada sentencia 59/2017 declara inconstitucionales y nulos absolutamente dichos preceptos, lo que hace innecesario examinar la existencia de incremento o decremento de valor del terreno de naturaleza urbana en cada caso.

4.5. Finalmente, no hay jurisprudencia que resuelva la cuestión suscitada respecto de la interpretación de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 en el proceso judicial del que dimana la sentencia recurrida [ artículo 88.3.a) LJCA ]. La reciente sentencia dictada el 27 de junio de 2017 por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo [recurso de casación en interés de la ley 3216/2015 (ES:TS:2017:2549

(RJ 2017, 3677) ]] no entra a determinar el sentido en el que debe ser interpretada la doctrina del Tribunal Constitucional, ni tampoco examina cuándo debe considerarse que se producido un incremento de valor del terreno.

5. Entiende necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare si el juez ordinario puede entrar a valorar la existencia de incremento del valor de suelo puesto de manifiesto en la transmisión de un inmueble y, por consiguiente, si procede liquidar el IIVTNU en los términos fijados por la citada sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 .

**SEGUNDO.-** El Juez de lo Contencioso-administrativo número 2 de Zaragoza tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 29 de septiembre de 2017, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Las partes procesales, el Ayuntamiento de Zaragoza, recurrente, y don Carlos José y don Juan Pablo, recurridos, han comparecido el mismo día 2 de octubre de 2017, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA (RCL 1998, 1741).

**TERCERO.-** En uso de la facultad conferida por el artículo 89.5 LJCA (RCL 1998, 1741), el juzgador de instancia emitió informe con opinión favorable a la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el recurso de casación preparado. Sostiene, en síntesis, que los juzgados y tribunales vienen resolviendo las dudas suscitadas por las sentencias del Tribunal Constitucional referidas al IIVTNU, en particular por la sentencia 59/2017, de forma contradictoria: unos realizan una verificación de si ha habido o no incremento, y si lo ha habido, confirman, y si no, anulan; otros como él anulan en todo caso por no existir elementos normativos que permitan determinar si ha habido o no incremento de valor. Concurren pues, a su juicio, en el recurso de casación preparado, habida cuenta de la tesis que se sostiene en la sentencia recurrida, las circunstancias de interés casacional objetivo de las letras a), b), c) y e) del artículo 88.2 LJCA , y la presunción de interés casacional objetivo de la letra a) del artículo 88.3 LJCA, porque no hay jurisprudencia sobre la aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sección.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.-** El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA (RCL 1998, 1741)); la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2), al haber sido dictada en única instancia por un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo,

contener una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales -cuando sostiene que el Tribunal Constitucional ha declarado en la sentencia 59/2017 (RTC 2017, 59) la inconstitucionalidad radical y absoluta de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL (RCL 2004, 602) -, y ser susceptible de extensión de efectos -el fallo es estimatorio y versa sobre materia tributaria-, y el Ayuntamiento de Zaragoza se encuentra legitimado para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica de forma suficiente que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3.El repetido escrito fundamenta especialmente que en el recurso de casación preparado concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL, tras la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, en la que fundamenta el fallo que es contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) LJCA]; sienta una «tesis maximalista» de la inconstitucionalidad declarada, que es gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], que afecta a un gran número de situaciones por trascender de caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA] y que supone interpretar y aplicar aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional [artículo 88.2.e) LJCA], la que emana de la propia sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017. Se aduce además que no hay jurisprudencia que se pronuncie sobre el alcance que debe darse al fallo de dicha sentencia [artículo 88.3.a) LJCA]. Finalmente, también razona adecuadamente sobre la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2, letra f) LJCA].

**SEGUNDO.-** El Juez de instancia describe los términos del litigio en el primer fundamento de derecho de su sentencia: «Se recurren la resolución del Titular de la Agencia Municipal Tributaria de Zaragoza de 27-5-2016 que denegó la rectificación de las autoliquidaciones 29211/15 y 29212/15, por 3.810 euros cada una en relación con sendas donaciones de cada una de un local de la calle Sarasate, 5. Se invoca que no ha habido hecho imponible, al haberse comprado el inmueble por 324.657,84 euros el 24-5-2006 y estar valorado en 182.769,60 euros en el momento de la transmisión».

2. En el segundo fundamento da cuenta de lo que ha venido haciendo en casos como éste y de que el Tribunal Constitucional ha dictado las sentencias 26/2017, de 16 de febrero

(RTC 2017, 26) (ES:TC:2017: 26), 37/2017, de 1 de marzo (RTC 2017, 37) ( ES:TC:2017: 37) y 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59), arriba mencionada, con indudable influencia en el caso.

3. En los fundamentos de derecho tercero y cuarto las examina y en el quinto concluye: «la única solución respetuosa con lo que queda de la norma y con las sentencias del TC, y en concreto con la que nos afecta, de 11-5-2017 , es la anulación de todas las liquidaciones, bien las directamente recurridas, bien cuando se ha pedido la devolución de un pago indebido».

4. Sustenta su tesis «maximalista» en las siguientes consideraciones [FD quinto]: «En primer lugar, porque no estamos realmente ante un fallo interpretativo, pues en ese caso habría dicho la sentencia claramente que el precepto es constitucional si se interpreta de tal o cual modo, no lo habría anulado. [...]».

En segundo lugar, porque en el punto c del fundamento 5, en el cual se hacen unas precisiones previas al fallo, se dice “c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 , 110.4 LHL (RCL 1988, 2607) en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ( SSTC 26/2017, FJ7 , y 37/2017 , FJ 5)”. Por tanto, nos está diciendo claramente que los preceptos han sido “expulsados del ordenamiento jurídico”, y eso quiere decir que no existen, y además ex origine, con lo cual no pueden seguirse dictando sentencias, determinando al buen criterio de cada órgano judicial, si ha habido o no incremento, pues es algo que ha rechazado en las tres sentencias, por un lado considerando que no cabía hacer tal interpretación “salvadora” y por otro lado diciendo expresamente que corresponde al legislador. No tendría sentido que tras la sentencia, y con una clara declaración de inconstitucionalidad, pudiesen los tribunales hacer ahora lo que se les dijo que no se podía hacer entonces. Cierto es que ha dicho, tras tan rotunda afirmación “Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 , 110.4 LHL” (por cierto que omite, se supone que por error, el 107.1) que es “en los términos señalados”, pero como se ha empezado a argumentar, todo ello aboca a una situación incompatible con el resto de las afirmaciones vertidas a lo largo de estas sentencias, por ser contrario a la seguridad jurídica, a la reserva de ley y al sentido de la norma, como ahora se especificará.

En tercer lugar porque, de seguir determinando los Juzgados si había habido o no incremento, tal y como se había venido haciendo por muchos y tal y como propusieron los



abogados de las administraciones en las primeras sentencias, “supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE (RCL 1978, 2836)), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la Constitución) (STC 16/2017 (RTC 2017, 16))”. En definitiva, el resultado del tributo sería diferente en Almería, Zaragoza, Madrid, etc. Del mismo modo, los Ayuntamientos, miles, lo interpretarían a su albedrío y se daría lugar a una radical desigualdad en la aplicación de la ley, con violación del Art. 14 CE, que dependería del Ayuntamiento y luego del Juzgado concreto en que se pudiese recurrir.

En cuarto lugar, porque, eliminado el 107.1 y 107.2.a, ha desaparecido la definición de la base imponible del tributo, y con ello, no tenemos la limitación de los veinte años, no tenemos la indicación de que lo que debe tenerse en cuenta es el valor del terreno en el momento del devengo y que éste se determina conforme a los apartados 2 y 3; y tampoco se puede aplicar el porcentaje del apartado 4, aplicable en virtud del 107.1, declarado inconstitucional, pues van unidos el 107.1 y el 107.4. En definitiva, operaríamos en el vacío, violaríamos el principio de reserva de ley en materia tributaria, al fijar los elementos determinantes de la base imponible, los periodos y los porcentajes y crearíamos una total inseguridad jurídica, con una aplicación diferente en cada municipio o incluso en cada órgano judicial. [...]

En quinto lugar, la expresión “son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor” no está dirigida a los aplicadores, ayuntamientos y órganos judiciales, sino al legislador, pues, una vez expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos, y habiendo declarado constitucional el tributo de la plusvalía en sí, lo que indica es cómo se debe regular para que se ajuste a la constitucionalidad, esto es, cuidando de que sólo se someta a tributación el incremento de valor, a lo que habría que añadir, por decirse en otro lugar de las sentencias, que el resultante no puede ser confiscatorio respecto de la riqueza gravada, esto es, del incremento de valor obtenido.

En sexto lugar, y aunque sea recapitular parte de lo ya dicho, estaríamos ante unos preceptos cuya pervivencia intermitente sería el paradigma de la inseguridad jurídica de la que el propio TC dice abominar, pues serían constitucionales o inconstitucionales en función del resultado, es decir, estaríamos hablando de una norma intermitente y de una constitucionalidad condicionada, resultado al que se llegaría por mil

camino, todos ellos diferentes, que darían lugar a pluralidad de posibles resultados.

Desde otro punto de vista, se dice por el TC que la ley no prevé mecanismos para determinar si ha habido decremento o no ha habido incremento de valor, pero, al mantener condicionada la validez, nos obligaría a salirnos de la ley, inventarnos los elementos que determinen si ha habido o no incremento, es decir, sustituyendo la ley, y determinando unilateralmente los elementos que la CE reserva, art. 33.1 y 133.1, a la ley, y, en caso de que por esos medios extralegales lleguemos a la conclusión de que hay un aumento de valor, volver a la ley y aplicarla con todo su rigor, excepto, eso sí, si el resultado de aplicar el procedimiento de liquidación establecido da un resultado confiscatorio respecto del incremento de valor. Y aquí surge un nuevo problema, y es que tal efecto confiscatorio no se producirá nunca si aplicamos los preceptos “inconstitucionales”, pues siempre el aumento, presunto será mayor, pero se puede producir si en ese incremento de valor consideramos los valores resultantes de los métodos alternativos que habremos establecido a nuestra buena voluntad. En este caso, por ejemplo si el valor en venta en escritura es superior en 1.000 euros al de compra, como decíamos antes, tendríamos a nuestra vez que determinar cuándo el resultado es “confiscatorio” (¿si supera el 100%, el 80%, el 50%?) de la riqueza manifestada en la transmisión, al que hace referencia la STC como otro de los límites. Luego, habría que ver los casos en que hay situaciones más complejas. Así, si hay una sucesión tras otra sucesión, qué parámetros seguir, ¿el valor a efectos del Impuesto de Sucesiones, ¿los valores catastrales en el momento de adquirir y de transmitir? Todo ello, además, y como ya se ha apuntado, complicándose extraordinariamente en todos estos casos de sucesiones, donaciones, transformaciones urbanísticas, así como con la compleja cuestión de tener en cuenta o no la inflación, que puede hacer que una venta con saldo positivo sea en realidad con saldo negativo. E incluso habría que considerar, o al menos sería posible que lo hiciese el Juez, por entenderlo un criterio razonable, el coste de adquisición. Es decir, si una persona compró una vivienda por 200.000 euros, pagó en gastos o intereses otros 50.000, y la vendió por 230.000, ¿habría habido una pérdida de valor? A ello se añade otra cuestión, no es lo mismo el incremento de valor del bien que el incremento patrimonial real para el transmitente, de modo tal que el bien ha podido aumentar de valor pero en cambio ser malbaratado por necesidades de urgencia del vendedor, y ahí con seguridad se producirán múltiples interpretaciones de los aplicadores. Por tanto, en el momento en que nos salimos de criterios “objetivos” y atendemos no tanto a la pérdida de valor objetivo como a la pérdida de valor para el sujeto, como hace el TC al hablar de “situaciones inexpressivas de la capacidad económica”, nos sumergimos en un sin fin de problemas prácticos y de necesidad de matices que desembocarán en una inevitable variedad de soluciones para

casos potencialmente idénticos, produciéndose un efecto de moleador para la seguridad jurídica.

En definitiva, y aun cuando se admitiese esa interpretación de que la STC establece unos preceptos “constitucionales” según y cómo resulten, los problemas prácticos de la liquidación hacen imposible determinar si ha habido o no incremento de valor.

Pero es que, además, y debe insistirse, si siguiésemos aplicando la norma para verificar si se producía o no el incremento- es decir, lo que se había hecho hasta ahora por este Juzgado incurriríamos en el vicio denunciado por el TC de reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar, violación del principio de reserva de ley e inseguridad jurídica. Es más, si atendemos a una validez condicionada al resultado, ni siquiera podemos decir que ahora la norma está “expulsada”, pues estaría expulsada intermitentemente y a ratos, y estaríamos exactamente en la misma situación que rechazó el TC, aplicando nuestros propios criterios, más o menos voluntaristas, para determinar si, a nuestro juicio, hay o no incremento de valor, sobre una norma a la que deberíamos tomar como “provisionalmente válida”, antes de aplicarla. Sería la pescadilla que se muerde la cola, pues en primer lugar tendríamos en cuenta la norma, con una “presunción iuris tantum” de validez: en segundo lugar, si diese un resultado contrario a la realidad ( es decir, si la realidad implica que no hay incremento) según nuestros más o menos razonables criterios (por ejemplo comparación de escrituras), anularíamos la liquidación porque en ese momento y para ese resultado la norma habría mostrado su faz inconstitucional: v en tercer lugar, con ello daríamos el resultado de haber fijado nosotros los elementos determinantes del tributo, de generar una situación de inseguridad jurídica, pues dependería de cada juzgado, v de dar a la norma un sentido distinto del que se le quiso dar, es decir, habríamos producido todos v cada uno de los vicios que el TC no aceptó en sus primeras sentencias.

Por todo ello, la conclusión es que el TC, que optó por no anular los demás párrafos del 107, pese a su ligazón con el 107.1 y 107.2.a, lo que ha pretendido es dirigir al legislador, indicándole cómo puede hacer que un sistema como el establecido puede ajustarse a la constitución. [...]».

5. El Ayuntamiento de Zaragoza sostiene, en apretada síntesis, que la tesis «maximalista» de la declaración de inconstitucionalidad infringe los propios artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL (RCL 2004, 602), al no dar cabida a la acreditación de la existencia de incremento o decremento en el valor del terreno de naturaleza urbana, y los artículos 31, 47, 133.2 y 142 CE, al producir el incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cuando pueda manifestarse capacidad económica [artículo 31.1 C], la reducción de la autonomía financiera de los entes locales [artículo 142 CE], la cercenación de su potestad tributaria [artículo 133.2 CE] y el no aprovechamiento para la comunidad de los efec-

tos de la acción urbanística [artículo 47 CE].

6. En la sentencia 59/2017 el Tribunal Constitucional falla la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL «pero únicamente en cuanto sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor», después de aclarar en el fundamento jurídico 5º el alcance de ese fallo: «a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).

b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del artículo 107 LHL, debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión (art. 39.1 LOTC (RCL 1979, 2383)) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, al artículo 110.4 LHL, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene» [STC 26/2017, FJ 6 , y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017 , FJ 5).

c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)».

TERCERO.- A la vista de cuanto antecede, el recurso de casación preparado suscita la siguiente cuestión jurídica: Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 CE (RCL 1978, 2836)), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 CE) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL (RCL 2004, 602) declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59), obliga en

todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia.

2. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque de ser errónea esa «tesis maximalista» produciría un grave daño al interés general [artículo 88.2.b) LJCA (RCL 1998, 1741)], porque notoriamente puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], y porque supone la interpretación y aplicación aparentemente con error de la doctrina que dimana de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 [artículo 88.2.e) LJCA]. La conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca se evidencia por la indudable relevancia para los ayuntamientos de la respuesta que se le dé.

3. La concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso de casación preparado por las razones expuestas hace innecesario examinar si se dan las demás alegadas para dar lugar a su admisión a trámite.

CUARTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA (RCL 1998, 1741), en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el punto 1 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL (RCL 2004, 602), atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59).

#### QUINTO

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

#### SEXTO

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

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

- 1º) Admitir el recurso de casación RCA/4789/2017, preparado por el Ayuntamiento de Zaragoza contra la sentencia dictada el 7 de julio de 2017 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Zaragoza en el recurso 371/2016.
- 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución (RCL 1978, 2836)), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59), obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia.
- 3º) Identificar como normas jurídicas que en principio será objeto de interpretación los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, atendida la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.
- 4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.
- 5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.
- 6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO CALIFICADA DE PERMUTA

(Consulta nº V5210-16 de 5 de diciembre de 2016)

Disolución de condominio, de forma que, a excepción de tres inmuebles que continuarían en la situación actual, se elaborarían dos lotes; uno de los lotes se adjudicaría en pleno dominio a uno de los comuneros y el otro lote se adjudicaría la nuda propiedad a los cuatro hermanos en proindiviso y el usufructo a la madre.

Cada uno de los consultantes tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión de la propiedad o del derecho real de usufructo del que sea titular sobre los bienes inmuebles incluidos en el lote que se adjudica a la otra parte.

Por otro lado, respecto al IRPF, partiendo de la consideración de que los valores de adjudicación de los inmuebles se corresponden con su valor de mercado y de que los valores de las adjudicaciones efectuadas se corresponden con la respectiva cuota de titularidad, se estima que no existiría alteración patrimonial con motivo de la disolución de las comunidades de bienes, conservando los inmuebles adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.2 de la Ley del Impuesto.

En caso contrario, existiría alteración patrimonial en los comuneros cuya adjudicación fuera inferior al valor de su cuota de titularidad, generándose, en consecuencia, una ganancia o pérdida patrimonial.

#### DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE UNA SOCIEDAD CIVIL, QUE TIENE COMO OBJETO SOCIAL LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE GANADERÍA, A SUS SOCIOS

(Consulta nº V5284-16 de 14 de diciembre de 2016)

La Disposición transitoria decimonovena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, regula la disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles, en los siguientes términos:

*“2. La disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:*

*b) No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga”.*

#### DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE VENTA EN LA TRANSMISIÓN DE UNA VIVIENDA

(Consulta nº V5318-16 de 15 de diciembre de 2016)

El consultante plantea en relación a los hechos descritos, si para determinar el incremento real patrimonial, el precio de transmisión puede ser minorado por alguno de los siguientes conceptos:

- Importe de las comisiones satisfechas a la agencia inmobiliaria
- Importe de mejoras en la vivienda

- Importe de las mejoras en zonas comunes
- Importe del IBI
- Importe del IIVTNU
- Importe de los gastos de la comunidad
- Importe de los gastos asociados a la hipoteca o al seguro de la vivienda
- Otros

Procede concluir que, para la determinación de la base imponible no se tendrá en cuenta ninguno de los conceptos que enumera el consultante en su escrito, sino que la misma se obtendrá a través de la aplicación de las reglas contenidas en el artículo 107 del TRLRHL anteriormente transcrito.

## **RESOLUCIÓN DE PERMUTA EN CUYA VIRTUD UNA PERSONA FÍSICA ENTREGA A UNA ENTIDAD UN TERRENO A CAMBIO DE QUE, TRAS LA CONSTRUCCIÓN DE UNOS INMUEBLES, LA SOCIEDAD LE ENTREGASE A LA PERSONA FÍSICA UNA SERIE DE ELEMENTOS INMOBILIARIOS**

**(Consulta nº V5435-16 de 23 de diciembre de 2016)**

La resolución del contrato pactada por las partes origina la obligación de satisfacer una indemnización que debe ser satisfecha por la parte incumplidora del mismo, eliminando, a cambio, la obligación que recaía sobre este de entregar los inmuebles.

Por tanto, la citada resolución del contrato no origina ninguna transmisión de bienes inmuebles, no constituyendo, en consecuencia, una operación sujeta al IIVTNU.

Por otro lado, si el contrato quedara sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, y se produjera, como consecuencia de ello, la restitución del terreno transmitido a su propietario originario, no procederá la devolución del impuesto que este pagó en su momento, considerándose como un acto nuevo sujeto a tributación, todo ello de acuerdo con lo que establece el apartado 3 del artículo 109 del TRLRHL.

## **FUSIÓN POR ABSORCIÓN DE VARIAS EMPRESAS DE UN MODO ESCALONADO**

**(Consulta nº V0020-17 de 3/01/2017)**

El no devengo y, por tanto, la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en las operaciones de fusión planteadas, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los sujetos pasivos del citado impuesto las entidades absorbidas.

## **APORTACIÓN DE LA RAMA DE ACTIVIDAD DE UNA EMPRESA AGRÍCOLA A UNA SOCIEDAD LIMITADA EN SU CONSTITUCIÓN O EN SU POSTERIOR AMPLIACIÓN DE CAPITAL**

**(Consulta DGT V0160-17 de 24 de enero de 2017)**

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en la operación expuesta, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la aportante.



