

INDICE GENERAL

2

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

3

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

8

TRIBUTOS MUNICIPALES

42

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**3**

- CESE DE ACTIVIDAD POR TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL. IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE SOCIEDADES PATRIMONIALES 4
- REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR REHABILITACIÓN DE VIVIENDA HABITUAL 5
- PRUEBAS TESTIFICALES, OCULARES, DECLARACIONES DE PARTE 6
- RECARGO POR PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO DE AUTOLIQUIDACIÓN 7

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****8****TEMAS FISCALES**

- EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES COMO TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
José Manuel Tejerizo López. *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED (MADRID)* 9

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: DISCRIMINACIÓN POR RESIDENCIA 25

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 34

**TRIBUTOS MUNICIPALES****42****TRIBUNAL SUPREMO**

- IBI: EL SUELO URBANO SIN LUZ Y AGUA DEBE TRIBUTAR COMO RÚSTICO 43
- IIVTNU: PACTOS ENTRE PARTES 51

Tribunal Económico Administrativo Central

• CESE DE ACTIVIDAD POR TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL. IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE SOCIEDADES PATRIMONIALES. » Resolución de 5 de junio de 2014	4
• REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR REHABILITACIÓN DE VIVIENDA HABITUAL. » Resolución de 8 de julio de 2014	5
• PRUEBAS TESTIFICALES, OCULARES, DECLARACIONES DE PARTE. » Resolución de 17 de julio de 2014	6
• RECARGO POR PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO DE AUTOLIQUIDACIÓN. » Resolución de 17 de julio 2014	7

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

CESE DE ACTIVIDAD POR TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL. IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE SOCIEDADES PATRIMONIALES. RESOLUCIÓN DE 5 DE JUNIO DE 2014.

La venta del patrimonio empresarial es la última fase de la actividad económica. Hasta que se produzca su venta, los bienes que componen el patrimonio empresarial deben considerarse afectos al ejercicio de su actividad.

Se trata de determinar si, tal y como consideró la sociedad, la finalización en fecha determinada de la actividad de explotación del negocio de supermercado, que ha vendido, supone la desafectación de los activos que venían siendo utilizados en dicha actividad y, en consecuencia, el importe obtenido por la transmisión no constituye beneficio derivado de la actividad, o si, por el contrario, debe considerarse que los elementos transmitidos nunca dejaron de estar afectos a dicha actividad del contribuyente, en cuyo caso, dicho importe sí reúne tal condición de beneficio empresarial.

El TEAC señala que, más que de una fecha concreta de cese del ejercicio de una actividad económica, debe hablarse de un “proceso” que permite el cese en dicha actividad. Aunque el proceso liquidatorio se alargue en el tiempo, se sigue desarrollando la misma actividad económica mediante la ejecución de las operaciones precisas para que la misma deje de existir, jurídica y económicamente.

En este caso se concluye que, hasta el mismo momento de la toma de posesión del negocio por parte del comprador, el transmitente mantuvo la actividad económica. En consecuencia, no puede hablarse de cese de la actividad ni de desafectación hasta el mismo momento en que se produce la venta del negocio.

En relación con la naturaleza de los ingresos percibidos a resultas de la transmisión de los activos afectos al negocio, el Tribunal Central se había pronunciado anteriormente señalando lo siguiente: “(...) en términos generales, el cierre de las instalaciones, la venta o la cesión del patrimonio empresarial en bloque (negocio) o de los elementos del activo aisladamente considerados, el hecho de destinarlos a otra actividad etc, no son sino actos que, en pura lógica, resultan de la decisión de poner fin a la actividad, debiéndose entender que los beneficios obtenidos en la venta del hotel donde hasta dicho momento se desarrollaba la actividad formaban parte de los beneficios provenientes de la realización de actividades económicas al existir un nexo causal, claro y preciso, con la actividad realizada al ser un bien afecto a la misma (...)”.

Y es que, a fin de evitar la denominada “patrimonialidad sobrevenida”, el artículo 61.1. a).2º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece unas determinadas reglas. En concreto, que no se computen como elementos NO afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos que provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio ejercicio como en los 10 años anteriores.

En consecuencia, resulta correcta la calificación realizada por la Inspección en el sentido de que, las disponibilidades líquidas que vienen a sustituir a los elementos afectos al negocio de supermercado, no deben computarse como bienes no afectos. De esta forma, al resultar el patrimonio afecto inferior al 50% exigido por la normativa de las sociedades patrimoniales, al obligado tributario no le resulta aplicable dicho régimen especial, sino el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

En aplicación de este criterio el TEAC resuelve el recurso de alzada interpuesto por el Director General de Tributos contra la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha que había anulado la liquidación del Impuesto sobre Sociedades por considerar que el importe de la transmisión del negocio constituía una ganancia patrimonial y el patrimonio no afecto a actividades empresariales. Estimado el recurso de alzada, se anula la resolución del TEAR y se confirma la liquidación impugnada en aplicación del régimen general del Impuesto.

REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR REHABILITACIÓN DE VIVIENDA HABITUAL. RESOLUCIÓN DE 5 DE JUNIO DE 2014.

El derecho a la deducción no exige que en el momento de realizarse las obras la vivienda tenga el carácter de habitual.

Una Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) practica una liquidación provisional a un contribuyente, eliminando la deducción por rehabilitación de vivienda habitual, al haber constatado que la interesada tenía como domicilio fiscal otro distinto. La AEAT estima que la vivienda objeto de rehabilitación no era la residencia habitual de la recurrente con anterioridad al comienzo de las obras y, por tanto, dichas obras no pueden ser tenidas en cuenta a efectos de deducción por rehabilitación de vivienda habitual.

El Tribunal Central, en Resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, promovido por el Director del Departamento de Gestión de la AEAT, dilucida si la aplicación de la deducción prevista en la Ley del IRPF, por las cantidades destinadas a la rehabilitación de vivienda, exige que las obras se realicen sobre una vivienda que tenga el carácter de habitual en el momento de realizarse las obras.

Los artículos 68 y 78 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, por la que se aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo, LIRPF), establecen la deducción por inversión en vivienda habitual. En concreto el apartado 1 del artículo 68 dispone que dicha deducción se aplicará sobre “*las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente*”.

Esta normativa no establece plazo para la finalización de las obras de rehabilitación, a diferencia de lo que sucede con los casos de construcción. Ahora bien, el hecho de que el legislador haya “omitido” fijar un plazo máximo para que las obras de rehabilitación finalicen, no es motivo suficiente para deducir que este tipo de obras se deben realizar, en todo caso, en una vivienda que ya goce del carácter de habitual en el momento de comienzo de las obras.

Como señala el TEAC, de la interpretación conjunta y sistemática de la literalidad los artículos 68.1 LIRPF y 54 RIRPF, se infieren las siguientes conclusiones: 1) Generan el derecho a la deducción de las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate dos tipos de operaciones: por un lado, la adquisición de la vivienda habitual (posteriormente el Reglamento del Impuesto asimila a la adquisición, la construcción y la ampliación en los términos allí expuestos) y, por otro, la rehabilitación; 2) Tanto la adquisición como la rehabilitación deben referirse a una edificación que tenga la naturaleza de vivienda; 3) Tal vivienda debe cumplir el requisito de que constituya (momento presente) o que vaya a constituir (momento futuro) la residencia habitual del contribuyente; 4) Para el caso de adquisición, por tanto, los requisitos que conducen a la posibilidad de gozar de deducción se concretan, en las cantidades invertidas en el periodo impositivo, destinadas a “adquisición” de vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. Para el caso de rehabilitación, la norma exige idénticos requisitos, esto es, que las cantidades invertidas en el periodo impositivo tengan por destino la “rehabilitación” de vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

El TEAC concluye fijando como criterio el siguiente: “*La aplicación de la deducción que estaba prevista en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para las cantidades destinadas a la rehabilitación de vivienda, no exige que las obras se realicen sobre una vivienda que tenga el carácter de habitual en el momento de realizarse las obras. No obstante, una vez finalizadas las obras de rehabilitación, la vivienda debe ser habitada de forma efectiva y permanente en el plazo de los doce meses siguientes, supeditándose la consolidación de dichas deducciones al cumplimiento del plazo de tres años de residencia continuada, salvo concurrencia de circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, en los términos que establecía el artículo 54 del Reglamento del Impuesto*”.

Por tanto hay que concluir que, el acuerdo por el que se deniega la práctica de la prueba testifical solicitada “por estimar que su resultado no influirá previsiblemente en el fallo de la reclamación” es ajustado a derecho y no genera indefensión en la entidad recurrente. El Tribunal tiene amplia libertad para decidir sobre lo que no consta en el expediente y ha considerado el escaso valor práctico que las pruebas testificales, oculares y las consistentes declaraciones de parte tienen para aclarar las circunstancias de las obligaciones tributarias.

PRUEBAS TESTIFICALES, OCULARES, DECLARACIONES DE PARTE. RESOLUCIÓN DE 17 DE JULIO DE 2014.

Aunque el interesado puede proponer cualquier tipo de prueba, las testificales, oculares y las consistentes en declaraciones de parte tienen escaso valor práctico para aclarar las circunstancias de las obligaciones tributarias.

En relación a una liquidación practicada por el Impuesto sobre Hidrocarburos, la cuestión que se plantea es la de determinar si la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional impugnada es conforme a derecho, en particular, si resulta acreditada la condición de consumidor final de los destinatarios del gasóleo B entregado por la entidad recurrente.

La primera alegación se refiere a la solicitud de práctica de prueba denegada por el Tribunal Regional, considerando la interesada que esta circunstancia le ha producido indefensión. La entidad pedía el “recibimiento a prueba solicitando las pruebas testificales de todos los representantes legales de las entidades relacionadas en el acta y otras personas físicas para que comparezcan ante la Secretaría del Tribunal para declarar sobre si eran entidades o personas aptas, idóneas por su actividad y condición para ser destinatario del gasóleo B. Se solicita ante el Tribunal que se puedan realizar dichas declaraciones testificales mediante acta notarial en un plazo prudencial por la gran número de empresas y personas que se relacionan.

En relación con la práctica de pruebas, el Tribunal Económico-Administrativo Central ya se ha pronunciado en resoluciones anteriores señalando:

“(…) Como acertadamente consideró el Tribunal Regional, ha de acudirse respecto a medios y valoración de prueba a las normas que se contienen en el Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil conforme al artículo 115 de la LGT, y así los artículos 1.231 y siguientes del Código Civil preceptúan que el valor de la confesión, judicial o extrajudicial se reduce a hacer prueba contra su autor por lo que el reclamante no puede servirse de la confesión extrajudicial, que son las manifestaciones realizadas en actas notariales, en su propio beneficio (...) y respecto los testigos el artículo 652 de la LEC dispone que es prueba que ha de practicarse necesariamente ante el juez que puede pedir las convenientes aclaraciones y formar su convicción sobre su veracidad, lo que trasladado al procedimiento de la Inspección de los Tributos significa que la declaración del testigo debe apreciarse conforme al artículo 659 de dicha Ley, conforme a las reglas de la sana crítica entre ellas las del artículo 1.248 del Código Civil”.

La Audiencia Provincial de Cantabria se pronuncia en el mismo sentido en sentencia de 12 de marzo de 1999: “Debe recordarse que la prueba testifical aquella por la que un tercero ajeno al proceso aporta al juez su conocimiento sobre la realidad extraprocésal, debe practicarse dentro del proceso, con las garantías legalmente previstas y con sometimiento a contradicción por lo que desde siempre se ha negado eficacia probatoria a las declaraciones de testigos realizadas fuera del proceso por más que la realidad de esas manifestaciones venga cubierta por la fe pública notarial”. En el mismo sentido se manifiesta la Audiencia Nacional en sentencia de 14 de febrero de 2002 y el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de marzo de 1991. Las pruebas testificales, oculares y las consistentes declaraciones de parte tienen escaso valor práctico para aclarar las circunstancias de las obligaciones tributarias; no se olvide que nos encontramos no en un procedimiento civil o penal, sino tributario. Aunque el interesado puede proponer cualquier tipo de prueba que estime conveniente, el Tribunal Económico-Administrativo tiene una amplia libertad para decidir si las pruebas propuestas son pertinentes para acreditar los mismos, sobre todo en relación con las pruebas aportadas y las que constan en el expediente administrativo. Debe recordarse que el carácter público de un documento no garantiza la veracidad intrínseca de las declaraciones que formalicen los interesados pues una escritura pública sólo prueba respecto a terceros del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste de forma que nunca prejuzga la certeza o veracidad de las declaraciones que al efecto hagan las partes (...).”

RECARGO POR PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO DE AUTOLIQUIDACIÓN. RESOLUCIÓN DE 17 DE JULIO DE 2014.

Se puede evitar la exigencia del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo de una autoliquidación si se aprecia caso fortuito o fuerza mayor.

La Ley General Tributaria (LGT) establece una clara distinción entre los recargos por declaración extemporánea y las sanciones.

Los recargos por declaración extemporánea, regulados en el artículo 27 de la Ley, son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Los recargos consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

En síntesis, para poder exigir los recargos se requiere la concurrencia de las siguientes circunstancias: en primer lugar, que la declaración sea extemporánea, es decir, que su presentación se realice una vez finalizados los plazos previstos por la normativa reguladora de los distintos tributos; en segundo lugar, que de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada resulte una deuda tributaria a ingresar; y, por último, que la presentación se efectúe de manera espontánea, sin que haya mediado requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

Por el contrario, las sanciones, según se señala expresamente en la LGT, no tienen esta consideración de obligaciones accesorias.

El plazo de presentación y de pago de un tributo tiene carácter obligatorio para los contribuyentes, previendo el ordenamiento como consecuencia jurídica de su incumplimiento, entre otras posibles, el devengo del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Concretamente, el artículo 27.1 de la LGT no condiciona el nacimiento de la obligación de satisfacer este recargo a que exista culpa o negligencia del interesado, sino que lo liga a un hecho objetivo: la presentación de la autoliquidación fuera de plazo.

A este respecto, el Tribunal Constitucional recuerda, en Sentencia de 16 de noviembre de 2000, que *“una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción”*.

Por tanto, el devengo del recargo por presentación extemporánea sin requerimiento no está condicionado, como ocurre con las sanciones, a que se demuestre la culpabilidad o negligencia del obligado tributario, pues no lo prevé la ley ni es una norma de carácter sancionador. Y así se desprende de lo expuesto en el artículo 27.2 de la LGT al establecer que los recargos correspondientes excluyen la imposición de sanciones, lo que implica que su exigencia no requiere la existencia de culpabilidad, sino que se trata de una obligación ex lege que nace del mero hecho contemplado en la norma.

Así las cosas, concluye el TEAC, y en aplicación de lo expuesto en el artículo 1105 del Código Civil, de aplicación supletoria a las obligaciones tributarias conforme lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria, y 1090 del propio Código Civil, sólo podría evitar el nacimiento de esta obligación accesoria la concurrencia de caso fortuito o causa de fuerza mayor debidamente acreditados ante la Administración Tributaria.

Tributos Oficinas Liquidadoras

TEMAS FISCALES

- EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES COMO TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
 - » José Manuel Tejerizo López. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED (MADRID) 9

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: DISCRIMINACIÓN POR RESIDENCIA
 - » Sentencia de 3 de septiembre de 201425

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
 - » Cesión de la entidad promotora y constructora del edificio a la comunidad de propietarios de varias plazas de garaje para facilitar el estacionamiento de los vehículos34
 - » Compraventa de una colección de cuadros u objetos de arte por parte de un particular a una sociedad con domicilio fiscal en Suiza34
 - » Adquisición a un particular unas participaciones de un fondo de inversión inmobiliario34
 - » Entrega por el marido a su ex cónyuge bienes de su propiedad (no gananciales) en pago de una indemnización establecida en la liquidación de la sociedad de gananciales35
 - » Elevación a público de contrato privado de compraventa35
 - » Base imponible de la división horizontal resultado de la realización de obras de rehabilitación36
 - » División horizontal y disolución de la comunidad de bienes36
 - » Otorgamiento de escritura pública de segregación y determinación de resto, disolución de la comunidad y declaración de obra nueva37
 - » Declaración de obra nueva por una cooperativa especialmente protegida37
 - » Base imponible de la división horizontal correspondiente a una obra nueva declarada en 198737
 - » Escritura de agrupación de fincas, declaración de obra nueva en curso, división horizontal y préstamo hipotecario, en relación con viviendas de protección oficial que no se llevó a cabo su construcción37
 - » Ejercicio de la condición resolutoria explícita de la compraventa por impago del precio aplazado38
 - » Resolución del contrato de permuta de solar por obra futura38
 - » Adjudicación en un proceso judicial por el cual recibe un local comercial de una entidad promotora en situación concursal que no puede hacer frente a su deuda39
 - » Entrega de solares urbanizados por un Ayuntamiento39
 - » Renuncia a la exención en la adjudicación de un local comercial en una subasta realizada por la Seguridad Social40

EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES COMO TRIBUTO CEDIDO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ. *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED (Madrid).*

La redacción de este artículo es anterior al reciente pronunciamiento del TJUE de 3 de septiembre de 2014, publicado en la página 25 de este BITplus.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. ¿DEBE DESAPARECER EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES?.
- III. LA CESIÓN DEL IMPUESTO A LAS CC.AA.
 - A. Ideas generales
 - B. La discriminación entre los residentes y no residentes
 - C. El ejercicio de las competencias normativas por las CC.AA.
 - D. La gestión del ISD por las CC.AA.
- IV. A MODO DE CONCLUSIÓN ¿QUÉ HACEMOS CON EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES?

I. Introducción

El Impuesto sobre sucesiones y donaciones (en adelante ISD) es uno de los tributos más antiguos de nuestro sistema fiscal, aunque curiosamente no tuvo la denominación actual (que es la correcta) hasta la Ley 29/1987, de 18 de diciembre que, si bien con bastantes modificaciones, es la que se encuentra vigente.

Desde principios del siglo XIX, la tributación de las adquisiciones de bienes y derechos mortis causa se regularon en España conjuntamente con la de las transmisiones onerosas inter vivos. Las normas de todos estos hechos impositivos se contenían en las mismas leyes y reglamentos, el procedimiento de aplicación era siempre el mismo, y también eran los mismos los funcionarios encargados de su gestión.

Primero, los Registradores de la propiedad y, desde 1881 y en las capitales de provincia, los Abogados del Estado. La razón de todo ello posiblemente debe buscarse en la toma en consideración del fenómeno sucesorio desde un punto de vista meramente formal. Dicho de otro modo, lo que se pretendía gravar era la transmisión de la propiedad y de los derechos reales sobre bienes y derechos y, desde esta perspectiva, tanto daba que la transmisión fuera entre vivos como por causa de muerte. Lo llamativo es que los legisladores de la época se dieron cuenta de que, por ejemplo, no es lo mismo comprar una casa que heredarla, porque los tipos de gravamen aplicables a ambos tipos de transmisión siempre fueron distintos.

La identificación del ISD con el impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas inter vivos llegó incluso a su denominación. Primero se llamó “Derecho de hipotecas”; y después, durante muchos decenios, se le conoció con el nombre de “Impuesto de derechos reales”.

La separación del gravamen de las transferencias de bienes y derechos por razón de su acto o negocio causal se produjo en el momento que, de forma correcta, se entendió que ambos tributos tienen objetos de gravamen diferentes.

El impuesto sobre las transmisiones onerosas entre vivos tiene por objeto precisamente eso, gravar la capacidad económica que se pone de relieve con la transmisión misma, mientras que en el caso de las transmisiones gratuitas el objeto de gravamen es la ganancia patrimonial que obtiene quien adquiere los bienes y derechos. A pesar de ello, la separación formal de todos los impuestos de los que estoy hablando fue muy lenta. Por sintetizar lo sucedido, y por referirlo solo a los últimos decenios, es posible señalar los siguientes hitos:

1) En primer lugar, la Ley de reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1964 estableció el Impuesto general sobre las sucesiones, como impuesto distinto del que gravaba las transmisiones patrimoniales onerosas. Pero con ello, no se separó totalmente la tributación de todas las transferencias de bienes y derechos. Así:

En primer lugar, las donaciones se siguieron rigiendo por las normas de la imposición sobre las transmisiones onerosas inter vivos. Solo se acudía al Impuesto general sobre las sucesiones a la hora de aplicar la escala de tipos de gravamen.

En segundo lugar, el texto legal siguió siendo el mismo. Desde finales de los años 60 del pasado siglo, lo fue el Texto refundido aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Y el Reglamento era incluso anterior a la Ley de reforma tributaria de 1964, pues llevaba fecha de 15 de enero de 1959.

Y, por último, siguieron siendo los mismos los procedimientos de aplicación y los funcionarios encargados de gestionarlos.

2) El divorcio (si puede llamarse así) entre las transmisiones inter vivos y mortis causa anunciado en 1964 solo tuvo lugar de modo efectivo, y aun así por etapas, en los años 80 del pasado siglo, en el marco de la reforma tributaria que acompañó, como tantas otras cosas, al establecimiento de un régimen político democrático en España.

La primera etapa se produjo como consecuencia de la aprobación de normas propias para la tributación de las transmisiones patrimoniales inter vivos. De forma sucesiva y bastante rápida se publicaron la Ley 32/1980, de 21 de junio, el Texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y el Reglamento aprobado por el Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre.

El gravamen de las adquisiciones gratuitas mortis causa y, con alguna duda de la jurisprudencia, también de las donaciones, siguió rigiéndose por el Texto refundido de 1967 y el Reglamento de 1959.

La segunda etapa consistió en encomendar la gestión del tributo a la Administración tributaria general, dejando pues de estar a cargo de los Abogados del Estado un siglo después de haberla asumido. Ello se produjo en 1982.

Y la última fue dictar ¡por fin! unos textos reguladores propios. La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, ya mencionada, y el Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, ambos vigentes todavía, aunque con numerosas modificaciones, muchas de ellas debidas precisamente a su cesión a las CC AA.

Es evidente que la regulación actual es mucho más correcta desde un punto de vista teórico, porque ha dejado de tener como perspectiva la transmisión de bienes y derechos para fijar su atención en la ganancia patrimonial que obtiene el adquirente de los bienes y derechos a título gratuito. También debemos destacar que solo se gravan las ganancias obtenidas por cada causahabiente o donatario porque ha desaparecido la tributación sobre el caudal relicto que, a modo de impuesto complementario, se exigió en España durante más de un siglo.

La cesión del ISD a las CC AA se produjo casi de forma simultánea a la aprobación de las últimas normas que acabamos de citar. La cesión se produjo por vez primera a través de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, y se ha ido reproduciendo en las sucesivas leyes de financiación de las CC AA, la última de las cuales, como resulta sabido, es la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante Ley de financiación CC AA de 2009)

Dicho lo anterior a modo de introducción, dividiré mi intervención en tres partes. Dedicaré la primera a decir algo sobre la existencia misma del ISD. La segunda estará destinada a examinar brevemente algunos de los problemas que suscita su cesión a las CC AA (que es propiamente el objeto de mi Ponencia), y finalmente intentaré sintetizar todo lo expuesto así como mi opinión personal sobre lo estudiado en algunas conclusiones sumarias.

II. ¿Debe desaparecer el impuesto sobre sucesiones y donaciones?

He titulado así este apartado porque la existencia misma del ISD ha sido (y sigue estando) en entredicho. Y no solo por quienes somos sus sujetos pasivos efectivos o potenciales, sino también por quienes nos dedicamos a estudiar el Derecho tributario. Conocida es la existencia de una corriente doctrinal contraria al tributo, de la que es miembro destacado el Profesor CHECA GONZÁLEZ que, ya en 1996, escribió un libro defendiendo pura y simplemente su desaparición.

Pero vayamos por partes. Según los datos ofrecidos por la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, las CC AA ingresaron por el ISD en el año 2012 (último del que existen las liquidaciones presupuestarias definitivas), casi 2.541 millones de euros. Esta cifra, que para las economías domésticas es tan inabarcable como el océano Pacífico, supuso solo el 5,27 por ciento de los ingresos procedentes de los impuestos directos de aquellas (48.243 millones de euros aproximadamente) o, si lo prefieren, el 2,83 por ciento de sus ingresos totales (185.360 millones de euros aproximadamente).

Podemos ofrecer los datos de algunas CC AA en particular:

1) En cuanto a las CC AA que no tienen deducciones y reducciones propias apreciables, la CA de Andalucía ingresó por este impuesto y año algo más de 385 millones de euros, lo que supuso el 6,41 por ciento de los ingresos procedentes de los impuestos

directos (algo más de 6.000 millones de euros) o, si lo prefieren, el 1,25 por ciento de sus ingresos totales (35.835 millones de euros aproximadamente).

Un caso similar es el de la CA de Cataluña que ingresó por el ISD, también en 2012, algo más de 395 millones de euros, lo que supuso el 3,89 por ciento de los ingresos procedentes de los impuestos directos (algo más de 10.156 millones de euros) o, si lo prefieren, el 1,11 por ciento de sus ingresos totales (casi 35.700 millones de euros).

2) Por lo que se refiere a las CC AA que sí tienen deducciones y reducciones propias de importancia, la CA de Madrid ingresó en 2012 por el ISD algo más de 519 millones de euros, lo que supuso el 4,59 por ciento de los ingresos procedentes de los impuestos directos (algo más de 11.311 millones de euros) o, si lo prefieren, el 2,43 por ciento de sus ingresos totales (algo más de 21.332 millones de euros).

Y, finalmente, la CA de Cantabria, donde nos encontramos, ingresó por el tributo y año mencionados 65,15 millones de euros aproximadamente, lo que supuso el 9,35 por ciento de los ingresos procedentes de los impuestos directos (casi 697 millones de euros) o, si lo prefieren, el 2,64 por ciento de sus ingresos totales (algo más de 2.467 millones de euros).

De aquí es posible extraer dos conclusiones:

a) El ISD supone un porcentaje muy pequeño de los ingresos de las CC AA, pues no llega ni al 6 por ciento de los ingresos por impuestos directos, ni al 3 por ciento de los ingresos totales.

Por hacernos alguna idea más de su importancia recaudatoria, las CC AA ingresaron en 2012 por este impuesto solo un poco más de lo que lo obtuvieron por la multitud de tributos propios que han ido estableciendo.

b) Aunque pueda suponer una paradoja, y adelantando ideas que desarrollaré un poco más adelante, no se aprecian grandes diferencias entre las CC AA que no tienen otras bonificaciones de gran importancia cuantitativa distintas de las estatales, y aquellas otras que sí que las tienen, hasta el punto de eximir prácticamente de gravamen algunas sucesiones o donaciones.

¿Qué sucede en otros países de nuestro entorno?

En la UE, se pueden distinguir dos grandes grupos:

- 1) En 20 Estados miembros, incluyendo el nuestro, está establecido el Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Entre ellos se encuentran los más importantes, como Alemania, Francia, Reino Unido, Italia y Polonia. Una vez dicho esto, resulta muy difícil hacer una síntesis del régimen aplicable en cada uno de los Estados miembros (que, por otra parte, se puede encontrar en la página Web de la UE) pues existen numerosas variantes sobre las modalidades de tributación, exenciones, bonificaciones, escalas de gravamen, etc. A título de ejemplo, y como dato destacable, en el Reino Unido las herencias superiores a 325.000 libras esterlinas (unos 406.000 euros aproximadamente) están sometidas a un gravamen del 40%, con independencia de cuántos sean los herederos.
- 2) En 7 Estados de la UE no existe el Impuesto sobre sucesiones. Pero en muchos de ellos, todas o algunas transmisiones de bienes (normalmente inmuebles) provocadas por el fallecimiento de una persona, están sometidas a otros impuestos. Así sucede en Austria, Malta y Portugal. En nuestro país vecino se exige en Imposto do selo, que es similar a nuestro Impuesto sobre actos jurídicos documentados, pero nada menos que con un tipo de gravamen del 10%, tipo que contrasta con el que grava la adquisición onerosa de bienes, que es solo es del 0,8%. Se puede decir entonces, sin exagerar nada que Portugal tiene un ISD camuflado.

El caso de los Estados Unidos es peculiar. En él se exige un Impuesto sobre sucesiones federal (federal state tax) que puede considerarse elevado con un mínimo exento de 1.000 dólares y una escala de tipos de gravamen del 18% al 40%, tipo este último que se aplica a la porción de la herencia superior a un millón de dólares. Además, numerosos Estados tienen establecidos impuestos propios. La razón de la existencia de un impuesto sobre sucesiones elevado en los Estados Unidos posiblemente tiene su origen en el ideario puritano que impregna buena parte de su normativa, del que proviene la idea de que lo ganado por una persona no tiene por qué aprovechar a quienes no lo han hecho, aunque sean sus parientes cercanos. La libertad de testar o el gran desarrollo de actividades filantrópicas en USA también tienen que ver con la misma idea.

Así pues, nos encontramos ante un impuesto que existe en buena parte de los países de nuestro entorno y que, que el menos en España, no tiene una gran importancia recaudatoria.

Quienes han defendido su desaparición y estoy pensando de nuevo en el Profesor CHECA GONZÁLEZ, fundamentan su postura en unos argumentos que pueden ser sintetizados del modo siguiente:

- 1) Se producen supuestos de doble imposición.
- 2) Buena parte de sus normas son técnicamente defectuosas. Tal sucede, por ejemplo, con las que regulan la determinación del valor de los bienes y derechos adquiridos a título gratuito.
- 3) La normativa está llena de presunciones y ficciones legales que chocan frontalmente con el derecho de prueba de los contribuyentes.
- 4) No está justificado el trato diferenciado de las ganancias gratuitas inter vivos y mortis causa.

- 5) Se tienen en cuenta elementos que no tienen nada que ver con el objeto del impuesto, como puede ser el patrimonio preexistente de los herederos.
- 6) El impuesto se exige de modo muy diferente en las distintas CC AA.
- 7) Su capacidad recaudatoria es muy pequeña, por lo que su desaparición no afectaría demasiado al nivel de los ingresos públicos.

Si observamos bien, más que argumentos que defiendan la supresión del ISD por razones de tipo sustancial (por ejemplo, porque grava una capacidad económica inexistente), nos encontramos ante argumentos que critican su regulación actual. Solo desde esta perspectiva podemos compartirlos porque efectivamente se producen como consecuencia de ella las disfunciones que se denuncian, pero bastaría con modificar la normativa para que buena parte de estos argumentos dejaran de tener sentido.

Buen ejemplo de ello es la crítica que el Profesor CHECA GONZÁLEZ hacía del derecho de adquisición preferente que tenía la Administración tributaria en los supuestos previstos en el artículo 19 de la Ley de 1987, precepto que preveía la posibilidad de su ejercicio, cumpliendo ciertos requisitos que no son del caso detallar, cuando el valor comprobado de los bienes y derechos excediera en más de un 100 por 100 del valor declarado.

Pues bien, la crítica de la norma fue hecha en 1996, y la Disposición derogatoria única de Ley 25/1998, de 13 de junio, de modificación del régimen legal de las Tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de derecho público, hizo desaparecer tal derecho de adquisición preferente. No sé si su desaparición fue una consecuencia de la crítica doctrinal o de la inaplicación práctica de la norma, pero lo que es evidente es que ello no supuso la desaparición del impuesto.

El argumento con más peso que los que se han esgrimido para defender la supresión del ISD, al menos desde nuestro punto de vista, es que el tributo supone per se una doble imposición.

En mi opinión, esto debe matizarse bastante. Sobre todo, hay que tener claro el concepto de doble imposición que se maneja. Si lo tomamos en un sentido amplio, y sobre todo si lo hacemos desde una perspectiva económica, está claro que se producirá una doble imposición desde el momento mismo en que se exijan dos o más impuestos, porque todos ellos terminan siendo satisfechos con la renta o el patrimonio personal. Así, el IRPF se paga con nuestra renta anual, pero de ella también salen (o del patrimonio que hayamos podido adquirir o acumular) las cantidades necesarias para satisfacer las cuotas de IVA o de los impuestos locales, por citar solo dos ejemplos. Por tanto, referir la doble imposición al ISD no deja de ser un contrasentido, si la misma objeción no se hace respecto de todos los demás tributos.

En realidad, solo podemos hablar verdaderamente de doble imposición jurídica cuando dos o más impuestos tienen el mismo objeto imponible, esto es cuando se grava la misma manifestación de la capacidad económica. Y en nuestro caso esto solo se da en las donaciones de bienes y derechos que no consistan en dinero.

Como es de sobra conocido, en este supuesto el donatario satisface el ISD por el importe de los bienes y derechos adquiridos, mientras que el donante está sometido al IRPF, en concepto de ganancia patrimonial, por la diferencia del valor que tenían los bienes y derechos cuando se adquirieron y el que tienen cuando se donan. Está claro que aquí se está gravando dos veces, al menos en parte, la misma ganancia patrimonial. Tan claro es ello que la misma ganancia patrimonial del transmitente también existía en el caso de las adquisiciones gratuitas mortis causa (la plusvalía del muerto, como era conocida coloquialmente), y que fue suprimida precisamente con el argumento de que se producía una doble imposición. Bastaría con hacer desaparecer el gravamen de la ganancia del donante en el IRPF para que la crítica dejara de tener sentido.

En mi opinión, el ISD debe ser mantenido porque sigue siendo un tributo que cumple una función redistributiva que, por modesta que sea, debe ser preservada. Por tanto, hago mías, porque las comparto, las siguientes palabras que se pueden leer en la Exposición de motivos de la Ley vigente:

“El Impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraer en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma a favor del Tesoro Público; con esta finalidad, y siguiendo la pauta que marca el artículo 31 de la Constitución, se mantienen los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo; a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente...”

Ahora bien, si que tengo claro que el ISD no puede ser mantenido tal y como está ahora y que debe ser objeto de una profunda reforma, pero de ello me ocuparé al final de mi intervención.

III. La cesión del impuesto a las CC.AA.

A. IDEAS GENERALES

Ya hemos visto que el ISD fue desde el primer momento uno de los impuestos cedidos a las CC AA. Las características de la cesión se han mantenido prácticamente idénticas desde 1983, salvo en lo que se refiere a la cesión de la potestad normativa, que ha ido ampliándose paulatinamente.

Precisamente las diferencias que, en el ejercicio de la potestad normativa, se puede observar entre las distintas CC AA constituyen la causa de algunos de los problemas más importantes que plantea actualmente la aplicación del ISD, como veremos enseguida.

Las reglas de la cesión del ISD son suficientemente conocidas, por lo que no tiene sentido que nos detengamos mucho en ello. Conviene, no obstante, hacer una síntesis de las normas aplicables, lo que nos puede servir como preámbulo para después dedicar nuestra atención a algunas cuestiones que son las más relevantes, evidentemente siempre desde mi punto de vista.

Según la Ley de financiación de las CC AA 2009, se cede el importe de la recaudación líquida procedente de las deudas tributarias correspondientes a los hechos imponible sujetos al ISD.

Ahora bien, si nos detenemos aquí no tendremos una visión correcta de la de la cesión, porque no se cede la totalidad de la recaudación obtenida por este Impuesto, sino solamente la producida por los sujetos pasivos residentes en España. Esto significa que queda fuera de la cesión la recaudación que por este Impuesto se obtenga de los sujetos pasivos no residentes que tributen en España por obligación real.

Y no solo esto, sino que también corresponde al Estado establecer el régimen jurídico de estos contribuyentes y gestionar la aplicación del tributo (en su acepción más amplia).

Esta limitación de la cesión, que es de suma importancia, no se encuentra establecida en la Ley de financiación CC AA 2009 de una manera expresa, sino que es el resultado de la interpretación a contrario sensu (por otro lado unánime, en la doctrina, en la práctica administrativa y en la jurisprudencia) de lo establecido en su artículo 32, apartado 2, que comienza diciendo:

“Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España...”

No nos cabe la menor duda de que la regulación del tributo ganaría en claridad si se dijera de modo expreso que el ISD que se satisface por obligación real corresponde, con todas sus consecuencias, al Estado. Todo ello sin perjuicio de lo que vamos a ver más adelante respecto del tratamiento que reciben los no residentes.

Respecto de los puntos de conexión, esto es, la determinación de la CA competente para gestionar cada hecho imponible, las reglas vigentes se pueden resumir del modo siguiente:

- 1) El criterio determinante que actúa como punto de conexión es el de la residencia habitual, que ya venía recogido en la legislación anterior, aunque se ha modificado de forma significativa el elemento temporal determinante de esta residencia. El punto de conexión varía en función del hecho imponible del Impuesto:
 - a) En las adquisiciones mortis causa de toda clase de bienes y la percepción por los beneficiarios de seguros de vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que constituyan la porción hereditaria del beneficiario, el punto de conexión es la residencia habitual del causante de la sucesión en el momento del devengo.
 - b) En las donaciones de bienes inmuebles, el punto de conexión será el lugar donde radiquen los inmuebles donados, pudiéndose considerar ésta la única excepción que se introduce respecto a la conexión mediante la residencia habitual.
 - c) Por último, en la donación de cualesquiera otros bienes y derechos que no sean inmuebles, el punto de conexión será la residencia habitual del donatario.
- 2) En el caso de acumulación de donaciones (y hay que entender que estas normas se aplican también en la acumulación a una herencia de las donaciones precedentes) se aplican las reglas siguientes:
 - a) Corresponderá a la CA de residencia del donatario el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.
 - b) Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y, por aplicación de los puntos de conexión, el rendimiento deba entenderse producido en distintas CC AA, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos. Es decir, se prorratea la recaudación sobre las CC AA afectadas, aunque la CA que gestione el tributo será la de residencia habitual del donatario.
- 3) Respecto de la residencia habitual en las adquisiciones mortis causa hay que destacar una regla que diferencia este tributo del IRPF. Así, por residencia habitual no se entiende siempre el lugar en el que se encuentra el sujeto pasivo en el momento del devengo del tributo, sino que debe entenderse como tal la CA en la que el causante hubiera permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo, es decir, al fallecimiento.

Hay que destacar que en este punto se ha modificado el régimen anterior, contenido en la Ley de Financiación CCAA 2001, que tomaba en consideración a estos efectos la permanencia de la persona en el territorio el mayor número de días en el año inmediato anterior al del devengo. Con la nueva Ley el periodo se ha visto ampliado de uno a cinco años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo.

Esta medida nos parece plausible porque pone fin a las dudas interpretativas suscitadas por la coexistencia de dos normas de la Ley de 2001 que eran manifiestamente incompatibles. La primera de ellos establecía el requisito de permanencia durante el año inmediatamente anterior al devengo para atribuir a una persona física residente en territorio español, la condición de residente en el territorio de una Comunidad Autónoma a efectos del Impuesto sobre Sucesiones. Y la segunda señalaba que, para determinar el devengo del impuesto por actos mortis causa o donaciones que no fueran de inmuebles, se aplicaría la normativa de la CA en la que el causante o el donatario hubieran tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores a la fecha del devengo.

La aplicación de estas normas habían generado, en la práctica, graves problemas en aquellos casos en los que, en los años anteriores al fallecimiento, el sujeto pasivo se hubiera trasladado del territorio de una Comunidad Autónoma al de otra, sin que pudiera acreditarse de modo suficiente en cuál de ellas había permanecido durante más tiempo en los cinco últimos años anteriores al fallecimiento. En tales casos, una cláusula residual contenida en la Ley de 2001 imponía la aplicación de la normativa estatal, en detrimento de las normativas autonómicas, ocasionando con ello la pérdida de las bonificaciones establecidas por éstas, incluso en casos en los que las dos Comunidades en conflicto las tuviere reconocidas.

Por lo que se refiera a la cesión de competencias normativas, las reglas vigentes se pueden sintetizar del modo siguiente:

- 1) Las CC AA pueden establecer reducciones de la base imponible con unas limitaciones:
 - a) Se limita a la facultad de crear nuevas reducciones, tanto para adquisiciones mortis causa como para transmisiones inter vivos, puesto que se aplicarán con posterioridad a las estatales (es decir, que se aplicarán acumulativamente). Dicho de otro modo: las reducciones estatales constituyen el mínimo común para el ISD en todas las CC AA.
Por este motivo se aclara en la Ley que, si se mejora la reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá (en esa CA) a la reducción estatal. A estos efectos, las CC AA, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado. Este mínimo estatal pensamos que evita una diferencia de trato significativa por razón de la residencia del contribuyente y, por otro lado, garantiza la autonomía normativa de las CC AA.
 - b) Las CC AA no pueden establecer nuevas limitaciones en relación con la percepción de cantidades procedentes de seguros de vida por el beneficiario.
- 2) Las CC AA pueden mantener la escala de tipos de gravamen de la tarifa estatal o establecer una propia. La única limitación consiste en que las CC AA no pueden establecer un tipo de gravamen único proporcional, sino que deben mantener una escala al modo que se hace en la legislación estatal ya que la cesión es de la tarifa y no de la modalidad de gravamen.
- 3) Las CC AA pueden establecer cuantías y coeficientes por razón del patrimonio preexistente del causahabiente.
- 4) Las CC AA pueden establecer deducciones y bonificaciones de la cuota. Al igual que en la normativa anterior, en el supuesto de que se ejerza esta competencia se aplicarán con posterioridad a las reguladas en la normativa estatal.

Por exclusión, puesto que, a diferencia de otros tributos cedidos como el IRPF, en la Ley de financiación CCAA 2009 no se dice nada al respecto, el Estado se ha reservado la determinación del hecho imponible, de los supuestos de no sujeción, de los obligados tributarios, de las exenciones y de la base imponible del Impuesto. Esto tiene mucha importancia, como veremos enseguida.

Las CC AA ha asumido totalmente las competencias de gestión del ISD, aunque lo cierto es que esto ya venía ocurriendo desde hace mucho tiempo.

No obstante, y sin que se nos alcance la razón de ser de esta norma, el Estado ha retenido la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las CC AA, implantando éste sistema conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto. En la actualidad, el régimen de autoliquidación se aplica en Andalucía, Aragón, Asturias, Islas Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Murcia y Valencia. Aunque no hubiera sido necesario, dada la transferencia general de las competencias de gestión, se citan expresamente en la Ley de financiación de 2009 las siguientes:

- 1) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.
- 2) La realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias.
- 3) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.
- 4) La publicidad e información al público de las obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.
- 5) La aprobación de modelos de declaración.
- 6) Y, en general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.

El Estado se ha reservado expresamente la contestación de las consultas reguladas en la LGT, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias y la confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos, precisión que nos parece inútil porque, que sepamos, esta posibilidad no existe en este tributo.

No se ha producido, por tanto, novedad alguna en esta materia pues las competencias cedidas y las reservadas al Estado son las mismas que ya se contemplaban en la Ley de 2001.

Por último, la Ley de financiación CC AA 2009 establece que los documentos y autoliquidaciones del ISD, como los de otros cedidos como el ITP, se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas CC AA, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.

Como señala parte de la doctrina en este último apartado se incluye la que constituye la principal diferencia respecto de la normativa anterior. En efecto, la nueva norma sigue estableciendo la obligación de presentar los documentos y autoliquidaciones ante la Administración a la que corresponde el rendimiento y, en el caso de que sean varias, en cada una de ellas. Pero, además, introduce la novedad de que no tendrá efecto liberatorio la presentación de documentos y autoliquidaciones cuando se hace ante la oficina de una Comunidad Autónoma que no deba recibir el rendimiento.

Desde el punto de vista del contribuyente, la crítica a esta regla resulta evidente, pues no sólo traslada al interesado la carga de conocer cuál es la CC AA competente para recibir el rendimiento, lo que en ocasiones puede resultar complicado según lo anteriormente expuesto, sino que, además, resulta contraria a la deseable implantación de un modelo de “ventanilla única” como ejemplo de simplificación de los trámites administrativos.

En cuanto a la cesión de las competencias de recaudación, la Ley de financiación CC AA 2009 mantiene la diferenciación que establecía la Ley de 2001 entre la cesión de competencias en materia de recaudación y la organización de la recaudación.

Por lo que se refiere al primer aspecto, se establece que corresponderá a las CC AA la recaudación en período voluntario de pago y en período ejecutivo. Se sigue manteniendo, por tanto, un poder casi absoluto en esta parcela de la delegación de competencias.

También se especifica, al igual que en la normativa anterior, que en relación con el aplazamiento y fraccionamiento de pago corresponderá a las CC AA la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado, incluso, lo que no deja de ser llamativo, en el caso de autoliquidaciones que deban presentarse ante la Administración tributaria del Estado. En cuanto a la organización de la recaudación, la Ley de financiación CC AA 2009 reconoce la libertad de las CC AA para organizar libremente sus servicios de recaudación, si bien deberán ajustarse a lo previsto en la normativa estatal. Esta labor podrá realizarse directamente por las CC AA o bien mediante concierto con cualquier otra Administración pública.

De la misma manera, cualquier otra Administración Pública podrá concertar con la Comunidad Autónoma competente por razón del territorio, la recaudación del rendimiento de sus tributos en dicho territorio.

En cuanto a la cesión de las competencias de la inspección, la Ley de financiación CC AA 2009 reconoce a estas la inspección de los tributos cedidos, conforme a lo previsto en el art.141 de la LGT. Por tanto, corresponde a la Comunidad la inspección pero deberá aplicar las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado.

Asimismo, en estas actuaciones seguirá los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones (según establece el Reglamento general de gestión e inspección).

Podemos añadir lo siguiente:

- 1) De acuerdo con el principio de colaboración cuando la Inspección del Estado o de las CC AA conozca hechos con trascendencia tributaria para otras administraciones, lo comunicarán a éstas.
- 2) Las actuaciones de inspección de las CC AA, fuera de su territorio, serán realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades competentes por razón del territorio, a requerimiento de otras Comunidades, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezca.

En cuanto a la cesión de competencias revisoras, debemos señalar lo siguiente:

- 1) Las CC AA han asumido la revisión de oficio de los actos tributarios en los casos previstos en la LGT (nulidad de pleno derecho, revocación, rectificación de errores, devolución de ingresos indebidos y declaración de lesividad de los actos anulables). Aunque en la práctica todas las CC AA han asumido estas funciones, no está de más advertir que la Ley de financiación CC AA de 2009 solo prevé la “posibilidad” de que las asuman, por lo que, al menos en línea teórica alguna CA podría optar por dejar en manos del Estado la resolución de todos o de alguno de los supuestos de revisión de oficio.
- 2) Se ha cedido a las CC AA la competencia para resolver los recursos potestativos de reposición.
- 3) Mayor complicación introdujo la Ley de financiación CC AA de 2009 respecto de las reclamaciones económico-administrativas.

De modo sintético podemos decir:

- a) Las CC AA podrán dejar que sigan entendiendo de ellas los TEAR estatales. En este caso las CC AA podrá optar por participar en la composición del TEAR correspondiente o crear dentro de ellos una sala especial para conocer de los asuntos que se refieran a los tributos totalmente cedidos, como el ISD.

En estos casos, además, se reconoce a las CC AA la posibilidad de recurrir las resoluciones de los TEAR en la vía que corresponda.

- b) Las CC AA podrán crear sus propios TEA. En estos casos conocerán de los asuntos en primera o única instancia que se refieran a los tributos totalmente cedidos, como el ISD. La competencia de estos TEA de las CC AA alcanza al recurso de revisión de los actos y resoluciones firmes.
- c) El TEAC sigue manteniendo la competencia exclusiva para conocer del recurso de alzada ordinario, del extraordinario para la unificación de criterio y del extraordinario para la unificación de doctrina.

B. LA DISCRIMINACIÓN ENTRE LOS RESIDENTES Y NO RESIDENTES

Como hemos indicado antes, las CC AA aplican y gestionan el ISD de los sujetos pasivos que residan en su territorio, y el Estado aplica y gestiona el ISD de los no residentes en España. Si tenemos en cuenta que, de acuerdo con la atribución de competencias normativas a las CC AA, muchas de ellas han establecido importantes deducciones en la cuota del tributo, que en algunos casos llegan al 99%, y que tales deducciones no existen en la normativa estatal, la consecuencia ineludible es que se puede llegar a tratar de manera desigual a los residentes y a los no residentes en España.

Si el no residente lo es de un Estado extracomunitario, la eliminación de las posibles discriminaciones que pudieran existir solo pueden resolverse a través de Convenios internacionales o mediante la aplicación del principio de la reciprocidad, como se reconoce expresamente en otros tributos (por ejemplo, en el Impuesto sobre la renta de no residentes). Sin embargo, la cuestión se complica cuando los sujetos pasivos afectados son residentes en otros Estados miembros de la UE.

La Administración tributaria española, y también los TEA, han aplicado hasta ahora sin matiz alguno las reglas que hemos resumido antes, de modo que a tales residentes se les aplica el ISD según la normativa estatal, y el tributo se gestiona por la Administración tributaria del Estado (AEAT), siendo el órgano competente para ello la Oficina Nacional de Gestión.

La opinión de la Comisión Europea es muy otra. A raíz de la aprobación de la Ley de financiación CC AA de 2001 solicitó a España en 2004 que modificase sus tributos sobre sucesiones y donaciones para los no residentes (Caso 2004/4090) porque, a su entender, suponían una discriminación entre los ciudadanos de la UE contraria a sus normas, sobre todo porque vulneraban la prohibición de obstaculizar la libre circulación de personas y de capitales. En la Comunicación de la Comisión se puede leer, entre otras cosas, lo siguiente:

“El ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus poderes legislativos en materia de sucesiones y donaciones fiscal da lugar a diferencias en la carga fiscal a cargo de los contribuyentes, dependiendo de qué legislación se les aplique: si solo la legislación del Estado, si lo es la legislación de Estado junto con las modificaciones introducidas por las Comunidades Autónomas que tienen poderes legislativos respecto de este impuesto y los han ejercido, o si se aplica la legislación de las Comunidades Autónomas del País Vasco o Navarra. En la actualidad, la aplicación de la legislación de las Comunidades Autónomas da lugar a una menor carga de impuestos para el contribuyente. Esto puede ser visto como una consecuencia natural de la descentralización fiscal en esta área. Sin embargo, al realizar esta descentralización fiscal, debe tenerse cuidado para evitar una discriminación no deseada. La Comisión considera que la aplicación exclusiva de la legislación del estado en ciertos casos constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capital en virtud del Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea”.

Como consecuencia de la aprobación de la Ley de financiación CC AA de 2009, la Comisión Europea emitió un Dictamen Motivado Complementario, de fecha 16 de febrero de 2011, en el que insistió en que esta Ley vulneraba lo dispuesto en los artículos 21 y 63 del TFUE y los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE).

El Gobierno español no hizo nada para modificar su legislación por lo que, ante su inactividad, la Comisión interpuso, con fecha 7 de marzo de 2012, una demanda contra España (Asunto C-127/12) por entender que nuestro país había incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 y 63 del TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

En el momento de redactar estas líneas, el asunto no ha sido resuelto y ni siquiera el Abogado General ha presentado sus conclusiones, a pesar de que la vista oral se celebró el día 8 de enero de este año.

A la espera de la postura del TJUE podemos exponer nuestra opinión, que ya adelantamos que es la misma que defiende la Comisión Europea, tomando como base precisamente la doctrina sentada por el propio TJUE en muchos casos similares.

Para empezar podemos indicar algunas ideas generales sobre la aplicación de las normas comunitarias. Como es de sobra conocido, el Derecho emanado de las instituciones comunitarias en el ejercicio de su poder normativo prevalece sobre el Derecho nacional. Esta afirmación se basa en dos argumentos:

1) En primer lugar porque los Tratados de la Unión Europea forman parte del ordenamiento jurídico español, y constituyen la primera fuente del nuestro Derecho, lo cual obedece y responde al principio de jerarquía normativa, sobre lo que no cabe duda alguna pues así se prevé expresamente en nuestra Constitución que, en su artículo 96, 1 establece que los Tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno.

Por eso, la primacía de las normas comunitarias ha sido reconocida expresamente por nuestra jurisprudencia. Podemos citar al respecto la STC 58/2004, de 19 de abril, y la Declaración del TC 1/2004, de 13 de diciembre; así como las SSTs de 29 de octubre de 1998 (RJ 1998\7939), 13 de julio de 2004 (RJ 2004\4863), 18 de mayo de 2005 (RJ 2005\5187), 11 de enero y 10 de julio de 2008 (JUR 2008\28673 y RJ 2008\4371), y 18 de enero de 2012 (RJ 2012\268).

2) Y, en segundo término, por la cesión de soberanía que los Estados miembros han realizado en favor de las instituciones europeas. Así, la primacía del Derecho comunitario ha sido recordada con frecuencia por el TJUE. Podemos mencionar sobre el particular, las Sentencias de 26 de noviembre de 1998 (Asunto C-7/97, Oscar Bronner GmbH & Co. KG y otros), 29 de abril de 1999 (Asunto C-224/97, Erich Ciola), 24 de marzo de 2009 (Asunto C-445/06, Danske Slagterier), y 26 de enero de 2010 (Asunto C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L.).

Incluso, el TJUE ha establecido que la primacía del ordenamiento comunitario es una regla de aplicación obligatoria por parte del poder judicial. En este sentido podemos mencionar la sentencia de 8 de septiembre de 2011 (Asunto C-177/10, Francisco Javier Rosado Santana), en la que se puede leer:

“Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando no resulte posible interpretar y aplicar la normativa nacional conforme con las exigencias del Derecho de la Unión, los órganos jurisdiccionales nacionales y los órganos de la Administración están obligados a aplicar íntegramente el Derecho de la Unión y tutelar los derechos que éste concede a los particulares, y a abstenerse de aplicar, en su caso, cualquier disposición contraria del Derecho interno (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de junio 1989, Costanzo, 103/88, Rec. p. 1839, apartado 33; de 11 de enero de 2007, ITC, C-208/05, Rec. p. I-181, apartados 68 y 69, y de 25 de noviembre de 2010, Fuß, C-429/09, Rec. p. I-0000, apartado 40).”

El Derecho comunitario puede además aplicarse directamente, esto es, se integra en los ordenamientos jurídicos de los países miembros, de manera que no necesitan de fórmula especial alguna para que sea insertado y pase a formar parte de los distintos ordenamientos jurídicos internos. Por tanto, no se puede tratar de evitar la aplicación de la normativa comunitaria basándose en un eventual incumplimiento del procedimiento de recepción del Estado en cuestión. Este principio del efecto directo del Derecho Comunitario, que se aplica no pocas veces conjuntamente con el de su invocación directa por parte de los ciudadanos, es un lugar común en las SSTJUE, de tal modo que ya no se hace cuestión expresa de ello. Se pueden citar, como ejemplos, las de 11 de enero de 2001 (Asunto C-1/99, Kofisa Italia Srl), 8 de marzo de 2001 (Asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Metallgesellschaft y otros), 13 de marzo de 2001 (Asunto C-379/98, PreussenElektra AG), y 6 de noviembre de 2003 (Asunto C-45/01, Christoph - Dornier - Stiftung für Klinische Psychologie).

Sentado esto, podemos analizar la regulación actual del ISD, de la que podemos adelantar que, según, nuestra opinión supone una vulneración de la libertad de circulación de personas y de capitales. Y esta no es una mera opinión personal, sino que se trata de la doctrina mantenida de forma constante por el TJUE, según se puede comprobar, entre otras muchas, en las sentencias de 11 de diciembre de 2003 (asunto C-364/01, Herederos del Sr. H. de Barbier); 25 de octubre de 2007 (asunto C-464/05, María Geurts y Denno Vogten); 17 de enero de 2008 (Asunto C-256/06, Theodor Jäger); 11 de septiembre de 2008 (asunto C-11/07 Hans Eckelkamp y otros); 11 de septiembre de 2008 (Asunto C-43/07, D.M.M.A Arens-Sikken); 22 de abril de 2010 (Asunto -510/08, Vera Mattner); 10 de febrero de 2011 (Asunto C-25/10, Werner Heukelbach); 31 de marzo de 2011, Asunto C-450/09, Schröder); 15 de septiembre de 2011, Asunto C-132/10, Halley); de 19 de julio de 2012, Asunto C-31/11, Scheunemann); y de 17 de octubre de 2013 (Asunto C-181/12, Yvon Welte).

Para llegar a esta conclusión, el TJUE ha realizado una labor de aplicación e interpretación de las normas comunitarias aplicables que, en la práctica, supone someter la cuestión planteada (si el ISD es o no contrario a tales normas) a un triple filtro.

El primero de ellos es determinar si una norma tributaria que grave las adquisiciones gratuitas puede enjuiciarse desde el respeto a las libertades comunitarias, en especial la libre circulación de capitales.

A esto ha contestado afirmativamente el TJUE. Así en el apartado 22 de la sentencia de 19 de julio de 2012 (Asunto C-31/11, Scheunemann), que acabamos de citar, se dice:

“De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende asimismo que al tratamiento fiscal de las sucesiones también le es aplicable, en principio, el artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales. En efecto, puesto que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, están comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 63 TFUE (véanse, en particular, las sentencias de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 39, y Arens-Sikken, C-43/07, Rec. p. I-6887, apartado 30; de 15 de octubre de 2009, Busley

y Cibrian Fernández, C-35/08, Rec. p. I-9807, apartado 18, y de 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Rec. p. I-0000, apartado 16)...”

Y sigue diciendo en el apartado 30:

“Por consiguiente, procede considerar que la normativa controvertida en el asunto principal afecta principalmente a la libertad de establecimiento y está comprendida, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a dicha libertad. Suponiendo que tal medida nacional tenga efectos restrictivos sobre la libre circulación de capitales, dichos efectos serían la consecuencia ineludible de un eventual obstáculo a la libertad de establecimiento y no justifican un examen de la citada medida a la luz de las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de octubre de 2007, Geurts y Vogten, C-464/05, Rec. p. I-9325, apartado 16 y jurisprudencia citada).”

El segundo de los filtros es determinar si la situación de los residentes y no residentes es equiparable, de tal manera que una discriminación de trato en el ISD sería inadmisibles. En esta cuestión el TJUE utiliza el mismo modo de argumentación que nuestro TC cuando ha aplicado el principio de igualdad previsto en el artículo 9 CE.

Esta cuestión fue abordada en la sentencia de 17 de octubre de 2013 (Asunto C-181/12, Yvon Welte), que también hemos citado.

El gobierno alemán argumentó que la situación de los residentes y no residentes en el ISD es distinta porque los primeros están sujetos por obligación personal (esto es por todos los bienes que se hereden o se reciban en donación), mientras que los segundos lo están por obligación real (esto es, solo por los bienes situados en su territorio).

El TJUE, acepto que, en principio, la situación de los residentes y no residentes puede justificar una diferencia de trato por encontrarse en situaciones diferentes, pero no lo admitió en el caso planteado porque solo se heredaba un inmueble, por lo que los residentes y los no residentes se encontraban en la misma situación. En el apartado 49 de la sentencia se puede leer:

“Sobre este particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que respecta al importe que se ha de pagar en concepto de impuesto de sucesiones por un bien inmueble situado en Alemania, no existe ninguna diferencia objetiva que justifique una desigualdad en el tratamiento fiscal entre la situación de personas que no residen en dicho Estado miembro y aquella en la que al menos una de ellas reside en el referido Estado, respectivamente. En efecto, el importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones correspondiente a un inmueble situado en Alemania se calcula, con arreglo a la ErbStG, en función al mismo tiempo del valor de dicho bien inmueble y del vínculo personal que exista entre el causante y el heredero. Pues bien, ninguno de estos dos criterios depende del lugar de residencia de éstos (véanse, en este sentido, las sentencias Jäger, apartado 44; Eckelkamp y otros, apartado 61, y Arens-Sikken, apartado 55).”

Y, por último, el TJUE examina si es posible esgrimir alguna razón de interés general que justifique la discriminación en el ISD a pesar de que se hayan superado los filtros anteriores, como puede ser el respeto a una distribución de las potestades tributarias de los Estados implicados, la coherencia del sistema tributario de alguno de ellos, la lucha contra el fraude fiscal o la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

Este extremo fue estudiado en la sentencia de 15 de septiembre de 2011 ((Asunto C-132/10, Halley) que también hemos citado. Se trataba de un supuesto en el que se enjuiciaba el plazo de prescripción para valorar unas acciones adquiridas por vía hereditaria. Según el Derecho belga, cuando las acciones fueran de una sociedad residente en este país, la Administración tributaria tenía dos años para valorarlas, mientras que en el supuesto de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva estuviera establecida fuera del territorio belga, el plazo anterior se prorrogaba hasta los diez años.

La Administración tributaria belga alegó que la diferencia de trato entre uno y otro supuesto tenía su fundamento en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude fiscal.

El TJUE, aceptando en principio que estas razones son válidas para establecer diferencias de trato entre los residentes y los no residentes (apartado 30), consideró que una restricción a la libre circulación de capitales sólo puede aceptarse si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue, sin poder ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (apartado 31).

En el caso planteado, no se aceptó la postura de la Administración tributaria belga por varias razones:

- 1) Porque el fundamento de la discriminación solo puede ser interpretado en el sentido de aplicarse en los supuestos en los que constase que los interesados habían ocultado la propiedad de las acciones, o en aquellos en los que la Administración tributaria no dispusiera de la información necesaria para valorarlas, supuestos ambos que no se daban en el caso examinado (apartado 33).
- 2) Porque la Administración tributaria belga podía haber pedido ayuda a la Administración tributaria de donde fuera residente la sociedad de cuyas acciones se trataba al objeto de valorarlas, al amparo de los procedimientos de asistencia mutua o de los Convenios para evitar la doble imposición con intercambio de información (apartados 34 a 37).
- 3) Y porque, dado que las acciones en cuestión (se trataba de acciones de la sociedad CARREFOUR) cotizaban en bolsa, la Administración tributaria belga podía haber calculado su valor sin problema alguno.

En definitiva, solo después de que se entienda que una norma tributaria puede suponer una limitación de las libertades

comunitarias, de que la situación de los residentes y no residentes es equiparable, y de que no existe una razón de interés general que enerve los dos primeros filtros, el TJUE termina concluyendo que una norma interna es contraria a las normas UE.

En el caso del ISD estas tres circunstancias se pueden dar en multitud de casos, pero por simplificar podemos mencionar solo el supuesto en que todos los bienes donados o heredados se encuentren en el territorio español sobre todo si, además, radican en la misma CA, con lo que la única diferencia que existe entre los sujetos pasivos es su residencia en España o en otro Estado de la UE, diferencia que no basta para someterlos a gravamen de modo distinto.

C. EL EJERCICIO DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS POR LAS CC AA

La distribución de competencias normativas entre el Estado y las CC AA, que hemos resumido antes, ha dado lugar a una situación, posiblemente no querida, pero que resulta jurídicamente insostenible.

La competencia estatal sobre la determinación de los elementos esenciales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, etc.) se ha traducido en la práctica en la elaboración de una Ley que regula el tributo en su totalidad. Esto se puede apreciar destacando dos aspectos:

- 1) La Ley del ISD no se distingue, formalmente hablando, de las que regulan los tributos que no han sido cedidos a las CC AA, como el Impuesto sobre sociedades o el Impuesto sobre la renta de no residentes. Nada en la Ley del ISD se dice sobre la cesión, y la regulación del tributo es exhaustiva.
- 2) La Ley del ISD es la misma que se aprobó en 1987, cuando aun no se había cedido ninguna potestad normativa a las CC AA. La Ley en cuestión ha sufrido modificaciones, pero las modificaciones han obedecido a razones diferentes a la cesión parcial de la capacidad normativa.

Y todavía llama más la atención que, estando cedida las competencias de gestión (entendido en término en su sentido más amplio), exista un Reglamento estatal (de 1991, como hemos visto) que también regula con detalle todos el proceso de aplicación del tributo. Parecería más lógico pensar que fueran las CC AA quienes dictaran sus propios Reglamentos de aplicación, acomodándolos, por ejemplo, a la organización de sus respectivas Administraciones tributarias.

A pesar de todo ello, lo cierto es que el ISD difiere enormemente de unas CC AA a otras. La razón estriba fundamentalmente en que la competencia normativa en materia de reducciones ha sido la más ejercitada por las distintas CC AA. Las reducciones (o, en algunos casos, deducciones o bonificaciones) autonómicas afectan fundamentalmente al parentesco; la discapacidad; la transmisión de la vivienda habitual del causante (solo en las adquisiciones mortis causa); la transmisión de empresa familiar; la transmisión de explotaciones agrícolas, forestales o rurales; la transmisión de bienes de interés cultural, artístico o histórico de las CC AA; y la percepción de cantidades derivadas de seguros de vida para el caso de muerte.

En los últimos años estos beneficios fiscales han supuesto una reducción muy significativa en la recaudación del Impuesto y, en el caso de las aplicables a los parientes más próximos por transmisiones mortis causa, han provocado su práctica desaparición (en la muchas CC AA, el gravamen aplicable no supera el 1 por ciento). El ejercicio de la competencia normativa hasta tal extremo ha sido objeto de un intenso debate, pues pone en duda la virtualidad de la cesión a las CC AA de este impuesto. Al mismo tiempo parece claramente contradictoria con las continuas demandas de un aumento en su financiación por parte de las mismas CC AA. Dicho de otro modo, las cuotas de ISD que satisfacen los residentes en las distintas CC AA no son comparables entre sí, sobre todo si nos atenemos a las adquisiciones gratuitas de parientes en línea recta de los causantes o donantes. Así, un sujeto pasivo residente en Madrid termina pagando un tributo que, en líneas generales, supone el 1% de lo que pagaría si fuera residente en Cataluña, en Andalucía o en Castilla y León, por poner un ejemplo que responde a la realidad. El caso más extremo que conocemos es el de Valencia donde, si bien el punto de conexión de la exigencia del IS es el causante, solo están bonificados los herederos que residan en esa CA, y no lo están los que residan en otra distinta.

Lo sucedido era de esperar, sobre todo porque las CC AA siempre han tenido la idea, muchas veces confirmada en la práctica, de que lo que se perdiera por el reconocimiento de deducciones y reducciones generosas en el ISD o en otros impuestos (lo que puede ser políticamente rentable, al menos a corto plazo), terminaría siendo compensado con las transferencias incondicionadas de parte de los ingresos del Estado.

Las preguntas que nos podemos plantear sobre esta situación son varias.

La primera de ellas es evidente ¿Son constitucionalmente correctas las diferencias de trato entre los sujetos pasivos del ISD, según la CA donde residan?

En principio, y aunque pueda parecer paradójico, la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional (TC) parece inclinarse por la postura afirmativa. Aunque por razones evidentes no podemos detenernos excesivamente en la cuestión, el TC ha declarado en muchas ocasiones que las diferencias de tributación entre los residentes de diversos territorios españoles es admisible porque de otro modo carecería de contenido la autonomía tributaria de las CC AA y, porque existiendo los tributos para hacer frente a las necesidades públicas, estas pueden ser diferentes de una CA a otra en razón de los distintos servicios que presten.

Por todas, podemos mencionar la sentencia 150/1990, de 4 de octubre, que admitió la constitucionalidad de los recargos autonómicos sobre la cuota del IRPF.

Ahora bien, con ser esto cierto, también lo es que el TC no se ha enfrentado hasta ahora con un supuesto en que las diferencias entre la tributación aplicable en las distintas CC AA sea tan grande como la que se observa en el ISD, por lo que entraría dentro de lo posible que su postura, a lo mejor sin diferir en el fondo de la expresada muchas veces, fuera más matizada. Un ejemplo próximo al que examinamos podría ser la doctrina sentada por el nuestro TS que, en algunas ocasiones, ha declarado contrario al principio de igualdad tributaria la concesión de beneficios tributarios por parte de las Diputaciones vascas en el Impuesto sobre sociedades [sentencia, entre otras, de 9 diciembre de 2004 (RJ 2005\130)], aunque el asunto no está definitivamente resuelto.

El TC tendrá la oportunidad de manifestar su postura en el asunto que nos ocupa porque en el Auto de 8 de mayo 2013 (JUR 2013\173218) ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad que tiene por objeto la normativa del ISD de la Comunidad Valenciana.

Ante todo hay que destacar que, como acabamos de ver, Valencia solo bonifica (en estos momentos en un 75% de la cuota) el impuesto de los causahabientes que residan en la Comunidad, excluyendo de tal beneficio a los residentes en otra CA. Teniendo en cuenta esta circunstancia, los argumentos del TS para plantear la cuestión de constitucionalidad se pueden resumir del modo siguiente:

- 1) El Tribunal de instancia que parece defender que la diferencia de trato entre los residentes y no residentes en la Comunidad valenciana se fundamenta en que los primeros contribuyan a ella por la totalidad de sus tributos, cosa que no sucede con los segundos. Este argumento no es aceptable porque el principio de igualdad ante la Ley o en la ley se sustituye por una ambigua referencia al sistema global de tributación, de la que, por otro lado, no hay rastro alguno en las normas dictadas por la CA de Valencia.
- 2) La argumentación del Tribunal de instancia resulta paradójica cuando introduce la idea de que los residentes «ven sujetas sus distintas manifestaciones de capacidad económica al resto de cargas tributarias previstas en ella, y gozan, correlativamente, de un determinado nivel de disfrute del gasto público»; y sin embargo, al referirse a los no residentes, prescinde del factor de disfrute correlativo del gasto público. Así, si la correlación entre gravámenes de la capacidad económica y disfrute del gasto público tiene sentido, no resulta explicable que quienes no disfrutaban del gasto público deban sufrir mayor gravamen de su capacidad económica e, incluso, la relación que la sentencia establece entre la capacidad económica gravable y el gasto no tendría justificación en este caso, pues quien por no residir en la Comunidad no se beneficia en modo alguno del gasto público de ésta no se encuentra en la situación, constitucionalmente prevista en el art. 31.1 CE, de tener que contribuir a un gasto público del que en modo alguno puede beneficiarse.
- 3) Tampoco puede aceptarse que la bonificación fiscal responda al fin legítimo de protección de la familia, pues tal fin legítimo podrá justificar el hecho del establecimiento de la bonificación fiscal, pero en modo alguno puede justificar que, establecida la bonificación, se excluya de su disfrute a quienes se encuentran en la misma situación que los beneficiarios en relación con el fin que constitucionalmente la justifica.

Compartimos totalmente la postura del TS, pero debemos señalar que posiblemente la contestación del TC solo resolverá el problema concreto planteado por las normas valencianas, pero no el general de la diferencia normativa de las diversas CC AA por dos razones que, por otra parte, están explicitadas en el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad:

- a) En primer lugar, porque la cuestión se ha planteado por la posible vulneración del principio de igualdad establecido en el 14 CE, principio que, como recuerda en propio TS, debe complementarse en materia tributaria con los principios establecidos en el artículo 31 CE (SSTC 27/1981, de 20 de julio; 19/1987, de 17 de febrero; 209/1988, de 10 de noviembre; 45/1989, de 20 de febrero; 221/1992, de 11 de diciembre; 54/1993, de 15 de febrero; 214/1994, de 14 de julio; 134/1996, de 22 de julio; y 46/2000, de 17 de febrero).
- b) Y, en segundo término, porque el propio TS recuerda que no está poniendo en cuestión el régimen jurídico de leyes de diferentes Comunidades, sino que lo que se suscita es la validez constitucional del diferente tratamiento de los contribuyentes sometidos a un mismo impuesto en cuanto a la aplicación una bonificación exclusivamente fundada en la circunstancia personal de la residencia. Y es que, en realidad, de existir una tacha de inconstitucionalidad a la diferencia de trato entre las normas de las diferentes CC AA, tal tacha debería predicarse de la Ley de financiación CC AA 2009 que no ha establecido límite alguno a las deducciones de la cuota que estas pueden establecer.

La segunda pregunta tiene que ver con la aplicación de los principios y reglas de la UE ¿Vulneran alguna norma comunitaria? ¿Pueden ser consideradas ayudas de Estado?

Yo creo que no. Como ya he tenido oportunidad de decir en varias ocasiones, las notas características de las ayudas de Estado, según la doctrina más autorizada, son las siguientes:

- a) Deben suponer la concesión de un beneficio de contenido económico, siendo irrelevante su forma y finalidad.
- b) La ayuda debe ser concedida por los Entes públicos con cargo a los fondos públicos.

- c) Los beneficiarios deben ser empresas, entendido el término en un sentido amplio, incluyendo por tanto todas las personas físicas o jurídicas que desarrollen cualquier género de actividad económica en el mercado interior europeo.
- d) La ayuda tiene que ser selectiva, esto es, debe favorecer exclusivamente a determinadas empresas o producciones. Este carácter selectivo puede derivarse de la medida misma, pero también, aunque esto no haya sido expresado por el TJUE de una manera clara, puede deberse a la aplicación de una medida que, siendo en principio general, deviene selectiva por la actuación de la Administración pública.

En el caso que nos ocupa, es posible que se pueda aceptar que se dan las dos primeras condiciones, pero en modo alguno se dan las dos últimas, sobre todo la cuarta porque el tratamiento favorable no es selectivo, sino que afecta a todos los residentes de una determinada CA.

Esto nos lleva a la paradoja de que un ciudadano residente en un Estado miembro de la UE distinto de España podrá acudir al TJUE para que no se le discrimine, y esta misma posibilidad no está al alcance de un ciudadano distinto que resida en una CA diferente de la que sea competente para aplicar el ISD.

Y la tercera pregunta que podemos hacernos es ¿Existen medios para evitar las situaciones de discriminación entre los sujetos del ISD por razón del lugar de residencia?

Evidentemente sí. Hasta ahora, frente a la tendencia de las CC AA a establecer beneficios en el ISD, el legislador estatal solo ha reaccionado de una forma indirecta.

En este sentido no ha limitado el ejercicio de las competencias normativas pero sí las ha tenido en cuenta a la hora de calcular la financiación autonómica en el sistema. Para ello ha establecido el Fondo de competitividad (art.23 de la Ley de Financiación CCAA 2009) por el que “se incentiva la autonomía y la capacidad fiscal en todas y cada una de las CC AA y se desincentiva la competencia fiscal a la baja” según afirma la Exposición de Motivos. En su configuración se tendrá en cuenta la capacidad real de las autonomías para obtener ingresos fiscales independientemente de los beneficios fiscales que aprueben en el ejercicio de sus competencias normativas.

La creación de este Fondo, así como la del nuevo Fondo de Cooperación regulado en el art. 24 de la Ley de Financiación CC AA 2009, Fondos ambos que en realidad se denominan “Fondos de Convergencia Autonómica”, puede ser interpretada como un tácito reconocimiento, por parte del legislador, del riesgo de divergencia que conlleva la ampliación de la capacidad fiscal concedida a las CC AA en la Ley de Financiación de las CC AA de 2009. Por ello, la creación de estos Fondos de Convergencia supone un freno implícito a la plena autonomía de las CC AA para ejercitar las competencias que se le ceden. En definitiva, aunque el legislador manifiesta expresamente su intención de fomentar e incentivar la autonomía y la capacidad fiscal de las CC AA, debe entenderse que este fomento se otorga para generar, en su caso, una competencia “al alza” de la fiscalidad, pues de lo contrario, si las CC AA entran en una competencia “a la baja” se aplicarán los mecanismos de convergencia a través del Fondo de Competitividad y de Cooperación.

Pero esto es insuficiente. Se nos antoja que hay mecanismos más eficaces jurídicamente como tendré oportunidad de exponer más adelante.

D. LA GESTIÓN DEL ISD POR LAS CC AA

Podemos empezar este apartado formulando una hipótesis. Es posible que la normativa del ISD y, sobre todo, la práctica administrativa no respeten las reglas de aplicación de los tributos previstas en la LGT. Trataré de argumentar esto que, dicho así, puede parecer cuanto menos aventurado.

Como ya hemos dicho, la normas fundamentales del ISD se aprobaron en los años 1987 (la Ley) y 1991 (el Reglamento). En aquél momento la aplicación del tributo, evidentemente explicada a grandes rasgos, se realizaba del modo siguiente:

- 1) El Impuesto se gestionaba según el procedimiento tradicional (aunque nunca regulado expresamente en la LGT de 1963) cuyas fases sucesivas eran la declaración de los sujetos pasivos de los elementos de hecho correspondientes (la donación o la sucesión, el elenco de los bienes y derechos objeto de la adquisición, su valoración, etc.); la liquidación provisional por parte de la Administración tributaria tomando en cuenta los datos aportados por los interesados; una hipotética inspección posterior y, como consecuencia de ella la consiguiente liquidación definitiva, si es que procediere.
- 2) La normativa del ISD regula la aplicación del tributo bajo la rúbrica Gestión del Impuesto (artículos 34 y siguientes de la Ley, y 63 y siguientes del Reglamento). Y si se tiene la curiosidad de leer estos preceptos, aunque sea por encima, podremos observar que ni la Ley ni el Reglamento distinguen, como hace la LGT vigente, entre las actuaciones de los órganos de gestión y los órganos de inspección o, por expresarlo mejor, no distingue las competencias de unos y de otros.

La determinación de las respectivas áreas competenciales y su aplicación al ISD no es una cuestión baladí por varias razones:

- 1) Porque los procedimientos de gestión y de inspección tienen un plazo máximo de duración distinto (seis meses y doce, este con carácter general, respectivamente).

- 2) Porque los procedimientos de gestión caducan, de tal manera que una vez transcurrido su plazo máximo, deben volver a iniciarse (dentro del periodo de prescripción), mientras que no lo hacen los procedimientos de inspección (aunque evidentemente también deben respetar el plazo de prescripción).
- 3) Porque las facultades de los órganos de gestión son menores que las de los órganos de inspección.
- 4) Y, sobre todo, porque los órganos de gestión no pueden practicar liquidaciones definitivas, cosa que solo está al alcance de los órganos de inspección.

A la vista de todo ello ¿Qué naturaleza tienen los órganos de la Administración de las distintas CC AA que aplican el ISD y, sobre todo, sus funciones? En ocasiones es posible saberlo porque ellos mismos se identifican como órganos de gestión o de inspección, pero en la mayor parte de los casos no lo es porque, al menos nominalmente, no se incluyen en una u otra categoría. Así, es habitual encontrarse con que los órganos encargados de aplicar se denominan Servicio o Sección del ISD, por utilizar un ejemplo sacado de la práctica. Para complicar las cosas, no está claro que los órganos en cuestión siempre se lleven a cabo única y exclusivamente actuaciones de gestión o de inspección.

Que sepamos, es bastante habitual que las actuaciones de gestión de los órganos de la correspondiente Hacienda Regional carezcan de reglas propias, por lo que, de acuerdo con lo previsto en la Ley de financiación CC AA de 2009 deben ser aplicadas las normas estatales, contenidas en la LGT y en el Reglamento general de gestión e inspección.

Pues bien, cuando lleven a cabo las actuaciones que caracterizan algunos de los procedimientos que la LGT califica como de gestión (verificación de datos, comprobación de valores, comprobación limitada), cualquiera que sea la denominación que se les dé, su duración no podría superar los seis meses y si ello se produjera el procedimiento correspondiente debería considerarse caducado (artículo 104, 4 LGT).

Ahora bien, si en vez de una lectura rápida de los preceptos de la Ley y del Reglamento del ISD a que acabamos de hacer referencia, hacemos otra más reposada nos encontramos que, cualquiera que sea la denominación del órgano actuante o de la calificación de procedimiento, lo cierto es que, en la mayor parte de los casos, las actuaciones realizadas por la Hacienda Regional competente debe encuadrarse entre las de comprobación e investigación de los hechos imposables encomendadas a la Inspección de los tributos. Dos argumentos parecen avalar esta opinión:

- a) El primero es que los órganos a los que se encomiendan las funciones de gestión del ISD pueden dictar liquidaciones definitivas, según se permite en el artículo 74,3 del Reglamento del tributo, posibilidad que, según se desprende del artículo 101, 2 LGT, solo está al alcance de la inspección.
- b) Y el segundo, es que durante la tramitación del expediente tributario correspondiente se pueden comprobar las cuentas de las sociedades mercantiles, lo que (al menos de momento) no pueden hacer los órganos de gestión, según lo previsto en el artículo 136, 2, c) LGT.

Si esto es así, y caben pocas dudas al respecto, parece evidente que deben ser aplicadas las normas contenidas fundamentalmente en el Reglamento General de gestión e inspección de 27 de julio de 2007, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 58,1 de la Ley de Financiación CC AA de 2009, en el que se puede leer:

“Respecto de los Impuestos ..., sobre Sucesiones y Donaciones, ... corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso y al Senado.”

Las consecuencias que se deriva de ello son, a mi modo de ver, claras:

- a) Las actuaciones de comprobación e investigación deben desarrollarse durante el plazo máximo de un año (salvo algunas excepciones que no hacen al caso).
- b) La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, por causas no imputables al obligado, o el incumplimiento del plazo antes mencionado, determina que nos se considere interrumpida la prescripción por causa de tales actuaciones.
- c) Las posibles autoliquidaciones complementarias que se presenten se considerarán espontáneas, a los efectos establecidos en la LGT (exigencia de los recargos por pago extemporáneo pero imposibilidad de sancionar, etc.).

En todo caso, hay que convenir en que la cuestión es compleja y en que, al menos en este particular, la normativa necesita un *aggiornamento*.

IV. A modo de conclusión ¿Qué hacemos con el ISD?

Llegados a este punto creo que está bastante definida mi posición sobre la imposición de las adquisiciones de bienes y derechos gratuitas, ya sea inter vivos o mortis causa, pero para finalizar estas líneas puede que sea útil resumirla.

Lo más importante es definirse sobre la propia existencia del tributo. Ya he señalado, y reitero ahora, que soy decidido partidario de que el ISD no desaparezca porque, como ya he dicho, cumple una función redistributiva de la riqueza que, por modesta que sea, merece la pena conservar. Por otro lado, no comparto la idea de que su exigencia provoque una doble imposición, sobre todo porque en no pocos casos los bienes y derechos adquiridos no han sido objeto de gravamen en el causante o en el donante, sobre todo si, como ha sucedido en buena parte de las CC AA, ha desaparecido la imposición sobre el patrimonio. Sí es cierto, como también hemos señalado antes, que se produce una doble imposición en los supuestos de transmisiones gratuitas inter vivos por lo que, como excepción, la hipotética ganancia patrimonial del donante no debería ser objeto de gravamen en el IRPF, como no lo es la ganancia del causante en las adquisiciones mortis causa.

Ahora bien, en mi opinión, debería distinguirse de forma clara entre las adquisiciones de los parientes en línea recta del causante o donante, y las adquisiciones de otras personas:

- a) Las primeras deberían estar sometidas a un impuesto moderado, y para mí esta condición se cumpliría si el tipo de gravamen se estableciera en una banda entre el 5 y el 10%. Además, en el caso de las adquisiciones mortis causa, podría establecerse también un mínimo exento de una cierta importancia cuantitativa, en el que se podría incluir, por razones de simplicidad, la actual exención parcial de la adquisición de la vivienda.
- b) Por el contrario, las transmisiones gratuitas en vía colateral o entre extraños podrían mantenerse en los niveles actuales, aunque, por razones de simplificación del tributo, sería aconsejable que su tratamiento fuera siempre el mismo, sin las distinciones que existen ahora en función de los grados de parentesco que tienen los transmitentes y los adquirentes.

El supuesto de los parientes por afinidad requiere una mención especial. Como es sabido, durante mucho tiempo fueron tratados como extraños a los efectos del cálculo de la deuda tributaria, aunque el TS [sentencias de 16 de marzo de 2003 (RJ 2003\3773), y de 1 de abril de 2014 (RJ 2014/\2282), ésta en un recurso de casación por unificación de doctrina] tiene declarado que, desde la Ley de 1987, su gravamen no se distingue de los parientes consanguíneos del mismo grado. Podría aceptarse esta doctrina, aclarando las dudas que actualmente ofrece la normativa y, naturalmente, manteniendo el régimen propuesto solo durante el tiempo en que se mantenga el parentesco (parentesco que el TS ha mantenido en el caso de fallecimiento del pariente consanguíneo).

No podemos olvidar que el ISD es un tributo cedido a las CC AA y que no es imaginable que esta situación vaya a cambiar en el futuro. Si esto es así, en mi opinión, el sistema normativo del tributo tiene que cambiar radicalmente. El Estado no puede regularlo de forma exhaustiva para después permitir que, al amparo de la potestad normativa reconocida a las CC AA, se llegue incluso a vaciarle de contenido. Esto supone una dejación de las competencias de ordenación de la Hacienda general (artículo 149, 15ª CE) recordada de forma reiterada por nuestro Tribunal Constitucional.

La manera de evitarlo es trasladar a nuestro ordenamiento el modo en que actúa la UE a través de las Directivas. Sería deseable que se dictase una Ley estatal marco (o Ley de bases, pues el nombre es lo de menos) en la que se definieran los elementos esenciales del ISD y se establecieran unas bandas dentro de las cuales las CC AA pudieran fijar los niveles de tributación (mínimos exentos, tipos de gravamen, etc.) Después, las CC AA deberían tener la potestad para aprobar la regulación detallada del tributo respetando el marco general.

Esto supone tanto como defender la desaparición de una regulación estatal del ISD que, como sabemos, todavía se aplica en no pocos casos, pero es la consecuencia inevitable de la cesión total del tributo a las CC AA. La situación actual adolece, si me permiten la expresión, de una cierta esquizofrenia.

No es momento de pasar revista a las modificaciones de la normativa aconsejables, que no son pocas. Pero sí debemos hacer referencia a los extremos más importantes que, siempre desde mi modesto punto de vista, deberían ser objeto de tal modificación. Se pueden resumir del modo siguiente:

- 1) Debería desaparecer la diferencia de trato entre los residentes en España y los residentes en otros Estados de la UE. Aunque no se haga de grado, me parece que ello nos vendrá impuesto por el TJUE.

La desaparición de tal diferencia de trato lleva consigo solucionar una serie de problemas:

- a) Uno de ellos es la determinación de la normativa aplicable. Esta claro, al menos para mí, que en el caso de las adquisiciones mortis causa hay que defender la aplicación de las normas de la C A que sirve de punto de conexión, esto es, las normas de la C A donde resida el causante. Más problemas plantea el caso de las donaciones, porque en este supuesto el punto de conexión es, como sabemos, el lugar de residencia del donatario. Una solución podría ser aplicar como punto de conexión, y por excepción, el lugar de residencia del donante.
- b) Y otro es de la asignación de las competencias de gestión (en sentido amplio) y de la recaudación. Reconozco que no tengo una opinión definida al respecto. Una posibilidad sería seguir encomendando estas funciones (y las cantidades recaudadas)

al Estado, como hasta ahora, pero aplicando la regulación de la CA que sirva de punto de conexión Otra es encomendar la gestión (y la recaudación) a la CA que constituya el punto de conexión.

- 2) Deben desaparecer las presunciones y ficciones legales que se mantienen en la normativa actual, tanto las que se refieren a la determinación del hecho imponible como las que afectan a la fijación de la base imponible. Tales presunciones y ficciones pudieron tener su razón de ser cuando las Administraciones tributarias no tenían la ingente cantidad de información con la que cuentan ahora. En estos momentos, sin embargo, bastaría con hacer uso de esa información, o del procedimiento para declarar el fraude de ley tributaria (conflicto en la aplicación de las normas en la terminología de la LGT), para hacer frente a los comportamientos abusivos de los interesados.

Mención especial aparte merece la presunción de la existencia de una transmisión derivada de un exceso de adjudicación puesta de manifiesto como consecuencia de la comprobación administrativa de los bienes y derechos adquiridos, supuesto que, como se sabe, en el que se produce el gravamen en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP). En mi opinión, esta presunción debe desaparecer por la sencilla razón de que supone someter a tributación una manifestación de la capacidad económica inexistente y ficticia. Además, si desapareciera este hecho imponible, ya podría tener una justificación plausible, que ahora no existe, la diferencia que hace la Administración tributaria (y, a veces, los Tribunales de justicia) en el gravamen de los excesos de adjudicación declarados por los interesados, según que se demuestre la existencia de una compensación económica a tales excesos (en cuyo caso se grava en el ITP) o no (en cuyo supuesto se grava en el ISD).

- 3) Deben unificarse todos los tratamientos favorables actualmente dispersos. Como se sabe, ahora existen exenciones en sentido estricto (muy pocas), deducciones, reducciones por razón del parentesco entre el transmitente y el adquirente, y bonificaciones de la cuota. A mi entender, todos estos tratamientos favorables deben ser unificados en un mínimo exento de una cierta importancia que, como acabo de apuntar, podría aplicarse solo a los adquirentes en línea recta por actos mortis causa.
- 4) El patrimonio preexistente del adquirente debe dejar de ser uno de los elementos que sirven para calcular la cuantía del tributo. Es claro, y en ello coincido con la doctrina más autorizada, que esta variable no tiene nada que ver con el objeto del tributo, que no es otro que gravar la capacidad económica puesta de manifiesto con ocasión de las adquisiciones de bienes y derechos por actos gratuitos.
- 5) Debe simplificarse la prueba de la inexistencia del ajuar doméstico. Es cierto que, a diferencia del carácter de presunción legal absoluta (o mejor dicho, de ficción legal) que tuvo durante mucho tiempo, ahora es posible acreditar su inexistencia, pero siguen exigiéndose la prueba de ello de modo excesivamente rígido en algunas ocasiones. Es posible defender que, en ciertos casos, incluso debiera ser la Administración tributaria quien probase la existencia del ajuar.
- 6) Sin lugar a dudas, y esta es una cuestión a resolver con cierta urgencia, debe acomodarse la gestión del ISD a lo dispuesto en la LGT, sobre todo distinguiendo con claridad las funciones y competencias de los órganos de gestión e inspección. No estoy afirmando que la indefinición actual que existe sobre los diversos procedimientos de aplicación del tributo, cuestión a la que me he referido antes, sea la causa de la escasa capacidad recaudatoria del ISD, pero sí creo que es una de ellas, y no la menos importante.

En definitiva, y por cerrar estas líneas que se han extendido más de lo que pretendía, el Impuesto sobre sucesiones y donaciones debe seguir existiendo; es un tributo que puede seguir cedido a las CC AA; debe distinguirse claramente entre distintas adquisiciones en razón del parentesco entre los transmitentes y los adquirentes; los tratamientos favorables deben simplificarse y reducirse solo a los parientes en línea recta; y, en fin, deben ser objeto de clarificación y mejora los procedimientos de su aplicación.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: DISCRIMINACIÓN POR RESIDENCIA

Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2014

1. En su demanda la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y sucesiones, entre los causahabientes y los donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes, y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España.

MARCO JURÍDICO

Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo

2. El artículo 40 del Acuerdo EEE dispone:

«En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de la [Comunidad Europea] o en los Estados de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)], así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. [...]»

Derecho español

3. El artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE nº 303, de 19 de diciembre de 1987, p. 37402; en lo sucesivo, «Ley 29/1987»), en su versión modificada, dispone:
 - «1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado. [...]»
4. El artículo 7 de la misma Ley, referido a la sujeción al impuesto por obligación real, establece:
 - «A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, [...]».
5. El artículo 20 de dicha Ley, relativo a la base liquidable del impuesto sobre sucesiones y donaciones, prevé:
 - «1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía [BOE nº 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50383; en lo sucesivo, «Ley 21/2001»], hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.
 2. En las adquisiciones “mortis causa”, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones: [...]»
 4. En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

5. En las adquisiciones por título de donación o equiparable, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado 1 o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la imponible, salvo lo dispuesto en los siguientes apartados y en la disposición final primera. [...]
6. A tenor del artículo 21 de la Ley 29/1987, sobre la tarifa del impuesto:
 - «1. La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, [...] haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.
 2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquella no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala: [...]
 3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable, en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.»
7. El artículo 22 de la Ley 29/1987, referente a la cuota tributaria, establece:
 - «1. La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, [...] hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.
 2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior; o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20. [...]
 4. En el caso de obligación real de contribuir; el coeficiente multiplicador será el establecido en el apartado 2 anterior. El mismo coeficiente multiplicador será aplicable en el supuesto de obligación personal de contribuir; en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.»
8. La Ley 21/2001 fue derogada y sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE nº 305 de 19 de diciembre de 2009, p. 107086; en lo sucesivo, «Ley 22/2009»). Más concretamente, los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001 fueron sustituidos por los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009. Sin embargo, el contenido no se modificó, por lo que las partes concuerdan en que ese cambio legislativo carece de incidencia en el presente procedimiento.
9. El artículo 32 de la Ley 22/2009 regula el alcance de la cesión y los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los siguientes términos:
 - «1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.
 2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:
 - a. En el caso del impuesto que grava las adquisiciones “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.
 - b. En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma. [...]
 - c. En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. [...]
 5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual conforme a lo previsto en el artículo 28.1.1.º b) de esta Ley.»
10. El artículo 48 de la Ley 22/2009 establece:
 - «1. En el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:
 - a. Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “inter vivos”, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables, deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

- b. Tarifa del impuesto.
- c. Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d. Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

- 2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. [...]

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

11. El 11 de julio de 2007 la Comisión envió un escrito de requerimiento al Reino de España, en el que advertía de la posible incompatibilidad de algunos aspectos de la legislación estatal del impuesto, en especial los artículos 24 y 40 de la Ley 21/2001 (actualmente artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009), con los artículos 21 TFUE y 63 TFUE así como con los artículos 28 y 40 del Acuerdo EEE. El Reino de España respondió con un escrito de 23 de octubre de 2007.
12. El 7 de mayo de 2010 la Comisión envió un dictamen motivado a ese Estado miembro. Éste respondió con un escrito de 26 de julio de 2010, manifestando, en particular, que la Ley 21/2001, a la que se refería la Comisión en su dictamen motivado, había sido sustituida por la Ley 22/2009.
13. La Comisión envió a continuación al Reino de España un dictamen motivado complementario, de fecha 17 de febrero de 2011. Éste tenía por objeto, en particular, analizar la incidencia de la nueva Ley estatal en el procedimiento por incumplimiento, preguntarse sobre la aplicación de la sentencia Portugal/Comisión, denominada «Açores» (C-88/03, EU:C:2006:511) en el presente asunto y exponer ejemplos prácticos de la discriminación imputada. El Reino de España respondió a ese dictamen motivado complementario el 19 de mayo de 2011.
14. Insatisfecha por esas respuestas, la Comisión interpuso un recurso por incumplimiento el 7 de marzo de 2012.
15. Por escrito separado de 23 de marzo de 2012 el Reino de España opuso, con fundamento en el artículo 91, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, en su versión vigente en la fecha de interposición del recurso de la Comisión, una excepción de inadmisibilidad de la demanda presentada por la Comisión. El 4 de diciembre de 2012 el Tribunal de Justicia acordó unir esa excepción de inadmisibilidad al examen del fondo en aplicación del apartado 4 de dicho artículo.

SOBRE LA ADMISIBILIDAD DEL RECURSO

Argumentación de las partes

16. El Reino de España invoca en primer término la existencia de vicios que afectaron a la fase administrativa del procedimiento, dado que la Comisión, al mencionar en su dictamen motivado complementario ejemplos prácticos relacionados con la legislación de la Comunidad Autónoma de Madrid, introdujo en realidad un aspecto jurídico nuevo en relación con el escrito de requerimiento, de modo que ampliaba el objeto del incumplimiento. Se privó así al Reino de España de la posibilidad de exponer oportunamente su punto de vista y de adoptar en su caso las medidas necesarias para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión.
17. En segundo lugar, afirma que el contenido de la demanda incurre en vicios consistentes en la imprecisión y la incoherencia del objeto y de los motivos de ese escrito. Por consiguiente, el Reino de España no está en condiciones de conocer el alcance preciso de las pretensiones de la demanda, lo que afecta al ejercicio de su derecho de defensa.
18. Ese Estado miembro señala en particular que la demanda se dirige de manera general contra un número considerable de medidas legislativas que sin embargo tienen condiciones de aplicación específicas y finalidades distintas.

No obstante, para ilustrar sus aserciones la Comisión se limita a referirse a una sola medida legislativa como característica de la situación discutida.

19. También se reprocha a la Comisión invocar la vulneración de varias libertades de circulación, a saber, las de personas, trabajadores y capitales, siendo así que ninguna medida nacional discutida vulnera al mismo tiempo esas tres libertades.
20. En tercer lugar, sostiene que la Comisión se apoya en una premisa errónea, al considerar que la situación de los residentes y de los no residentes es siempre comparable. Ello la conduce a omitir un análisis concreto de cada una de las medidas a efectos de apreciar su contenido y su finalidad.
21. La Comisión, por un lado, niega haber modificado o ampliado en el dictamen motivado complementario el objeto del litigio tal como quedó definido en el escrito de requerimiento. A su juicio, es el Reino de España quien en su respuesta al dictamen motivado informó a la Comisión de que la Ley 21/2001 había sido sustituida por la Ley 22/2009, a la vez que invocaba la aplicación al presente supuesto de la sentencia Açores (EU:C:2006:511). La Comisión también puntualiza que los ejemplos mencionados en el dictamen motivado complementario ya figuraban en el escrito de requerimiento. Observa, por otra parte, que el Reino de España tuvo la posibilidad de responder a ese dictamen motivado complementario, lo que por lo demás hizo el 19 de mayo de 2011.
22. La Comisión, por otro lado, afirma que la demanda no presenta ambigüedad alguna y que los argumentos del Reino de España atañen en esencia al fondo del asunto.

Apreciación del Tribunal de Justicia

23. Hay que recordar ante todo que, según reiterada jurisprudencia, el escrito de requerimiento que la Comisión dirige al Estado miembro afectado y, posteriormente, el dictamen motivado emitido por la Comisión delimitan el objeto del litigio y, en consecuencia, éste ya no puede ser ampliado. En efecto, la posibilidad de que el Estado miembro afectado presente observaciones constituye, aun cuando considere que no debe utilizarla, una garantía esencial establecida por el Tratado FUE y su respeto es un requisito sustancial de forma de la regularidad del procedimiento por el que se declara el incumplimiento de un Estado miembro. En consecuencia, el dictamen motivado y el recurso de la Comisión deben basarse en las mismas imputaciones que el escrito de requerimiento que inicia el procedimiento administrativo previo (véase la sentencia Comisión/Países Bajos, C-576/10, EU:C:2013:510, apartado 28 y jurisprudencia citada).
24. No obstante, con posterioridad al escrito de requerimiento la Comisión puede precisar sus imputaciones siempre que el objeto de éstas siga siendo el mismo en sustancia (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, C-96/95, EU:C:1997:165, apartados 30 y 31).
25. En el presente asunto el objeto del recurso interpuesto por la Comisión, tal como se expone en el escrito de requerimiento, en el dictamen motivado, en el dictamen motivado complementario y en la demanda, no se ha modificado sustancialmente.
26. En efecto, la inserción de ejemplos en el dictamen motivado complementario no puede considerarse una modificación sustancial del objeto del recurso en cuanto esos ejemplos sólo constituyen una ilustración de la imputación aducida.
27. Por tanto, aun suponiendo que, mediante ejemplos citados en el dictamen motivado complementario, la Comisión se hubiera referido por primera vez a la normativa de una Comunidad Autónoma, no deja de ser cierto que en su recurso por incumplimiento la Comisión se refiere a la normativa estatal, sin aludir a las normativas autonómicas. Por consiguiente, no cabe deducir que de esa forma se haya modificado sustancialmente el objeto del recurso.
28. En segundo término, se ha de recordar que las razones esenciales de hecho y de Derecho en que se basa un recurso por incumplimiento deben deducirse de modo coherente y preciso del propio texto de la demanda y que las pretensiones de ésta deben formularse de manera inequívoca, para permitir que el Estado miembro y el Tribunal de Justicia comprendan exactamente el alcance de la infracción del Derecho de la Unión reprochada, requisito necesario para que dicho Estado pueda invocar oportunamente los motivos en que basa su defensa y para que el Tribunal de Justicia pueda verificar la existencia del incumplimiento imputado (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/España, C-67/12, EU:C:2014:5, apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada).
29. En el presente asunto, aun si la demanda presenta algunas lagunas argumentales, es preciso observar que en su recurso por incumplimiento la Comisión no se refiere a las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas sino únicamente a la legislación estatal. Así pues, la falta de examen de cada una de esas medidas no puede suponer una imprecisión del recurso que afecte al ejercicio del derecho de defensa del Estado miembro interesado.
30. Por último, según señala la Comisión, los argumentos relacionados con la incoherencia del objeto de la demanda y de los motivos invocados, que se mencionan en los apartados 19 y 20 de esta sentencia, corresponden al examen del fondo del recurso por incumplimiento.
31. En consecuencia, debe desestimarse la excepción de inadmisibilidad aducida por el Reino de España.

SOBRE EL INCUMPLIMIENTO

Argumentación de las partes

32. La Comisión mantiene en su demanda que la Ley estatal permite a las Comunidades Autónomas establecer diversas reducciones fiscales que se aplican únicamente en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades. Ello tiene como consecuencia que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o bien una sucesión o una donación que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no puede beneficiarse de esas reducciones fiscales, de lo que nace una diferencia de trato contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE.
33. La Comisión explica sobre ello que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto estatal aplicable en todo el territorio español, a excepción de las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra, que tienen su propia legislación. Ese impuesto se cedió a las Comunidades Autónomas conforme a las modalidades previstas en la Ley 21/2001 y después en la Ley 22/2009.
34. Afirma que, en caso de cesión del impuesto, las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas propias que completan o sustituyen a las del Estado. Esas normas no pueden afectar sin embargo al hecho imponible, a la base imponible, al sujeto pasivo ni al devengo, que son elementos que sólo puede regular el Estado. Las reglas adoptadas por las Comunidades Autónomas sólo pueden abarcar los aspectos relacionados con la liquidación del impuesto. Pues bien, considera que esos elementos son determinantes para el cálculo de la cuota tributaria dado que atañen a las reducciones de la base imponible para determinar la base liquidable, la tarifa de gravamen, los coeficientes multiplicadores por el patrimonio preexistente y las deducciones y bonificaciones de la cuota tributaria.
35. Aduce que la legislación de las Comunidades Autónomas es aplicable, junto con la legislación estatal, a los residentes en esas Comunidades o a los propietarios de bienes situados en su territorio. No obstante, el régimen nacional establecido por la Ley 29/1987 es aplicable en los supuestos de sujeción al impuesto por obligación real, cuando las Comunidades Autónomas no son competentes o no han ejercido sus competencias.
36. Según la Comisión, en el supuesto de que sólo la legislación estatal sea aplicable, la carga fiscal soportada es más elevada. Ahora bien, dado que todas las Comunidades Autónomas han ejercido esa competencia, la carga fiscal soportada por los residentes de esas Comunidades o por los no residentes titulares de un bien inmueble situado en el territorio de esas Comunidades es inferior a la derivada de la aplicación exclusiva de la legislación estatal.
37. La Comisión concluye en consecuencia que existe un obstáculo a la libre circulación de personas y de capitales contraria a los artículos 21 TFUE y 63 TFUE. Ha presentado tres ejemplos en apoyo de su demanda.
38. La Comisión refuta en segundo lugar los argumentos expuestos por el Reino de España en la fase administrativa. En particular, este Estado miembro deduce de la sentencia *Açores* (EU:C:2006:511) que no existe discriminación, puesto que los diferentes niveles de imposición aplicados en las diversas Comunidades Autónomas no pueden considerarse favorecedores de determinadas empresas, y no existe un marco nacional de referencia único con el que pueda compararse la ventaja derivada del nivel de imposición inferior. Sin embargo, la Comisión considera que, además de la diferencia de objeto entre el asunto que dio lugar a la referida sentencia y el presente asunto, lo que no refuta el Reino de España, no se ha demostrado que concurra el criterio de las «facultades suficientemente autónomas», en el sentido de la sentencia *Açores*.
39. De igual manera, en lo concerniente al argumento aducido por el Reino de España y sustentado en que las diferencias de trato resultan de la diversidad de las autoridades competentes en materia fiscal en España, la Comisión niega que pretenda poner en cuestión el reparto de las competencias normativas a escala nacional. Precisa no obstante que la organización de los regímenes fiscales nacionales debe respetar los principios establecidos por los Tratados.
40. El Reino de España afirma que el incumplimiento imputado por la Comisión sólo puede apreciarse a la luz de la libertad de circulación de capitales, con exclusión del artículo 21 TFUE y del artículo 28 del Acuerdo EEE. En efecto, estima que el artículo 63 TFUE es aplicable en principio al trato fiscal de las sucesiones y las donaciones (sentencias *Missionswerk Werner Heukelbach*, C-25/10, EU:C:2011:65, apartado 16, y *Halley*, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 19) así como a las donaciones y las dotaciones (sentencia *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, apartados 19 y 20).
41. Ese Estado miembro sostiene en primer lugar que, según el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en materia de libre circulación de capitales se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Considera que la situación de los residentes y la de los no residentes en materia de impuestos directos no son comparables, como regla general, ya que la capacidad contributiva personal del no residente puede apreciarse con mayor facilidad en el lugar en el que se halla el centro de sus intereses personales y patrimoniales, es decir el lugar de su residencia habitual. En segundo lugar, el Reino de España reconoce que toda legislación fiscal

que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en el que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales no es automáticamente compatible con el Tratado. En tercer y último lugar, alega que para demostrar la existencia de una discriminación, debe examinarse también de manera individualizada la comparabilidad de una situación comunitaria con una situación puramente interna, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por las disposiciones nacionales controvertidas.

42. Por otro lado, según el Reino de España, el artículo 4 TUE prevé en su apartado 2 que la Unión respetará la identidad nacional de los Estados miembros inherente a sus estructuras fundamentales políticas y constitucionales, incluido lo concerniente a la autonomía local y regional. El Tribunal de Justicia no es por tanto competente para pronunciarse sobre el ejercicio de las competencias en materia fiscal en el ordenamiento jurídico constitucional español.
43. El Reino de España destaca también que deberían haber sido examinadas todas las legislaciones fiscales de las Comunidades Autónomas para comprobar si una legislación favorable aplicable a ciertos residentes no era aplicable a los no residentes. Puntualiza en ese sentido que la carga fiscal no es necesariamente inferior cuando se aplica la legislación de una Comunidad Autónoma y que la restricción alegada por la Comisión también se puede producir en una situación puramente interna cuando una Comunidad Autónoma no ha ejercido su competencia fiscal. El Reino de España presenta algunos ejemplos tendentes a demostrar que hay supuestos en los que el no residente soporta una carga fiscal inferior a la del residente.
44. El Reino de España añade que, en principio, la situación de los residentes y de los no residentes no es comparable en la fiscalidad española en materia de sucesiones y donaciones. Se considera a los residentes sujetos por obligación personal, mientras que los no residentes lo están por obligación real. De esa forma, censura que la Comisión no atienda al hecho de que los residentes tributan por todas las adquisiciones de bienes y derechos con independencia del lugar en el que se hallan o son ejercitables, mientras que los no residentes sólo tributan por las adquisiciones de bienes situados en el territorio español y de derechos ejercitables en el mismo territorio.
45. El Reino de España puntualiza finalmente que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia apreciara una infracción del artículo 63 TFUE, de ello no podría deducirse automáticamente una vulneración del artículo 40 del Acuerdo EEE. En efecto, de la jurisprudencia resulta que las relaciones jurídicas que tienen conexión con un Estado miembro del Espacio Económico Europeo (EEE) no miembro de la Unión son equiparables a las relacionadas con un Estado tercero si no existe mecanismo de asistencia mutua. Por tanto, corresponde a la Comisión apreciar in concreto cada caso, para verificar, en particular, la existencia de instrumentos de intercambio de información que permitan controlar las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos residentes en Estados miembros del EEE no miembros de la Unión.
46. La Comisión manifiesta en su réplica que no comparte el punto de vista del Reino de España acerca de la aplicación del artículo 65 TFUE. Según ella, la legislación española constituye una discriminación, dado que no existe ninguna diferencia objetiva que pueda fundamentar una diferencia de trato entre los residentes y los no residentes o entre los residentes que poseen un bien inmueble en España y los que lo poseen en el extranjero (sentencia Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartados 36 y 37).
47. La Comisión destaca que era imposible llevar a cabo un examen individualizado para determinar caso por caso la existencia de una discriminación, toda vez que deberían examinarse doscientos casos específicos. Según ella, los ejemplos expuestos bastan para demostrar la existencia de una discriminación.
48. La Comisión considera fundado el recurso en lo que atañe a la infracción del artículo 40 del Acuerdo EEE, aun reconociendo que la falta de un tratado bilateral de asistencia mutua en materia fiscal con la República de Islandia, el Principado de Lichtenstein o el Reino de Noruega podría justificar la legislación nacional discutida.
49. En su escrito de dúplica el Reino de España subraya en particular que Ceuta y Melilla no tienen legislación propia y aplican únicamente la legislación estatal.
50. Mantiene que para apreciar la existencia de una diferencia de trato no basta considerar un aspecto específico de la liquidación, en este caso los beneficios fiscales como las reducciones y las deducciones, sino que es preciso analizar la cuota tributaria teniendo en cuenta la composición de la base imponible y el tipo de gravamen efectivo derivado de la aplicación de la tarifa del impuesto.
51. El Reino de España precisa que las Comunidades Autónomas son competentes para fijar la tarifa del impuesto y, por tanto, el tipo de gravamen aplicable en el territorio de su competencia. Para el cálculo de todos los impuestos españoles se determina en primer término la base imponible, y después se aplican en su caso las reducciones y las bonificaciones para obtener la base liquidable. En el impuesto de sucesiones y donaciones se aplica a continuación el tipo de gravamen correspondiente a la tarifa del impuesto.

SOBRE LA LIBERTAD AFECTADA*Apreciación del Tribunal de Justicia*

52. Acerca de la libertad de circulación aplicable, se ha de recordar que, al no existir en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» a efectos del artículo 63 TFUE, apartado 1, el Tribunal de Justicia ha reconocido un valor indicativo a la nomenclatura que constituye el anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5) (véanse, en particular, las sentencias Mattner, EU:C:2010:216, apartado 19, y Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, apartado 19). Las donaciones y las dotaciones, así como las sucesiones, se recogen bajo la rúbrica XI, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», que figura en el anexo I referido (véase, en este sentido, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartados 19 y 20 y jurisprudencia citada).
53. El Tribunal de Justicia ha juzgado de esa forma que el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, al igual que el trato fiscal de las donaciones, ya tengan éstas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 20, y jurisprudencia citada).
54. En el presente asunto el objeto del recurso atañe a situaciones en las que todos los elementos constitutivos no se circunscriben al interior de un solo Estado miembro.
55. Por otra parte, toda vez que la Comisión ni ha acreditado en absoluto de qué manera afecta la legislación estatal a las garantías conferidas por el artículo 21 TFUE, y ni siquiera ha demostrado nexo alguno entre esta disposición y la legislación discutida, no procede examinar el presente recurso a la luz del artículo 21 TFUE.
56. Por consiguiente, se debe apreciar el incumplimiento alegado en relación con el artículo 63 TFUE, y desestimar el recurso en cuanto se refiere al artículo 21 TFUE, y, por tanto, al artículo 28 del Acuerdo EEE.

SOBRE LA EXISTENCIA DE UNA RESTRICCIÓN DE LOS MOVIMIENTOS DE CAPITALES

57. Es oportuno recordar que constituyen restricciones de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la herencia o de la donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o la donación, o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la sucesión o la donación de éstos (véanse, en este sentido, en materia de sucesión, las sentencias Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, apartado 31, y Welte, EU:C:2013:662, apartado 23, y jurisprudencia citada, y, en materia de donación, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 26).
58. Así pues, la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales (véanse, en este sentido, en materia de donación, la sentencia Mattner, EU:C:2010:216, apartado 28, y, en materia de sucesión, la sentencia Welte, EU:C:2013:662, apartado 25).
59. En el presente asunto es preciso observar que los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009 prevén expresamente la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan cierto número de reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas Comunidades.
60. De ello resulta que la sucesión o la donación en la que intervenga un causahabiente o un donatario o un causante que no reside en el territorio español, o también una donación o una sucesión que tenga por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podrá beneficiarse de esas reducciones fiscales, por lo que el valor de esa sucesión o esa donación se reducirá.
61. El argumento aducido por el Reino de España, apoyado en el artículo 4 TUE, apartado 2, debe desestimarse.
62. En efecto, como la Comisión pone de relieve, el presente recurso por incumplimiento no pretende en modo alguno poner en cuestión el reparto de las competencias entre el Estado miembro interesado y las Comunidades Autónomas, ni más en particular, la competencia atribuida a éstas en materia de fiscalidad de las donaciones y las sucesiones.
63. Únicamente está en discusión en este asunto el criterio de conexión previsto por la legislación española, que permite la aplicación de reducciones fiscales en los supuestos en los que los sujetos pasivos residen en el territorio de esas Comunidades o cuando el bien inmueble está situado en el territorio de éstas.

64. También se debe desestimar el argumento del Reino de España según el cual la Comisión, apoyándose en varios ejemplos de la imposición de las donaciones o las sucesiones en algunas Comunidades Autónomas, no aporta la prueba de tal restricción.
65. En efecto, según se ha expuesto en los apartados 27 y siguientes de la presente sentencia, el recurso por incumplimiento de la Comisión no tiene por objeto la normativa de cada una de las Comunidades Autónomas, sino la legislación estatal. Por tanto, los ejemplos invocados en apoyo de su demanda no tratan de acreditar el incumplimiento imputado, sino de ilustrarlo.
66. Por otro lado, la posibilidad de que en virtud de la legislación estatal se dé un trato diferente a los sujetos pasivos en función de su residencia, aun cuando se encuentren en una situación comparable, puede bastar para tipificar una restricción de la libre circulación de capitales, con independencia de si todas las Comunidades Autónomas han ejercido o no la facultad prevista por la legislación estatal discutida.
67. Es preciso recordar también que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen en especial las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o de mantener tales inversiones (véase la sentencia Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, apartado 22, y la jurisprudencia citada).
68. Por último, el argumento del Reino de España, fundado en una aplicación por analogía de la sentencia Açores (EU:C:2006:511), debe desestimarse atendiendo a la diferencia de objeto entre esa sentencia, relacionada con la existencia de una selectividad regional en materia de ayudas de Estado, y el presente asunto.
69. Por consiguiente, la legislación estatal referida constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1.

SOBRE LA JUSTIFICACIÓN DE UNA RESTRICCIÓN DE LOS MOVIMIENTOS DE CAPITALES

70. En lo que atañe a una posible justificación basada en el artículo 65 TFUE, hay que recordar que, en virtud del apartado 1, letra a), de ese artículo, «lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».
71. Esa disposición, como excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Ello supone en especial que no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, apartado 51).
72. En efecto, la referida excepción está limitada, a su vez, por el artículo 65 TFUE, apartado 3, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 TFUE». Además, para estar justificada, la diferencia de trato entre las sucesiones y las donaciones en las que intervienen residentes y no residentes o entre aquellas que se refieran a bienes situados en el territorio nacional y a bienes situados fuera de éste no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, EU:C:2008:490, apartado 52).
73. Por consiguiente, se debe distinguir entre el trato desigual que permite el artículo 65 TFUE y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de ese mismo artículo. Pues bien, de la jurisprudencia resulta que para que una normativa fiscal nacional que, a efectos de la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, distingue entre los residentes y los no residentes o entre los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de él pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véase la sentencia Arens-Sikken, EU:C:2008:490, apartado 53).
74. En el presente asunto el Reino de España alega que las situaciones de los residentes y los no residentes no son comparables porque la base imponible difiere según el supuesto de que se trate. En efecto, los residentes tributan por obligación personal mientras que los no residentes lo hacen por obligación real.
75. El Reino de España añade que existe una diferencia objetiva de situación ya que las Comunidades Autónomas también son competentes para establecer la escala de imposición y por tanto el tipo de gravamen aplicable en su territorio a la base liquidable.
76. Debe desestimarse esa argumentación.
77. En efecto, la normativa discutida considera en principio a los herederos o los donatarios, sean residentes o no residentes, como sujetos pasivos a efectos de la percepción del impuesto de sucesiones y donaciones sobre los bienes inmuebles situados en España. Por tanto, no existe ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente que pueda sustentar una diferencia de trato (véase, en este sentido, la sentencia Schumacker, EU:C:1995:31, apartado 37).

78. Además, cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de éste, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales (véase, en este sentido, la sentencia Arens-Sikken, EU:C:2008:490, apartado 57).
79. En consecuencia, debe apreciarse que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 63 TFUE, al permitir que se introduzcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

SOBRE LA VULNERACIÓN DEL ARTÍCULO 40 DEL ACUERDO EEE

80. La constatación con fundamento en el artículo 63 TFUE de la existencia de una restricción es también obligada en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE, toda vez que las disposiciones de este último artículo tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones idénticas, en sustancia, del artículo 63 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Alemania, C-600/10, EU:C:2012:737, apartado 27).
81. Por consiguiente, debe apreciarse que la legislación estatal discutida constituye una restricción prohibida por el artículo 40 del Acuerdo EEE.
82. Acerca de una posible justificación de esa restricción, el Tribunal de Justicia ha juzgado ciertamente que la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación en el seno de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capital entre los Estados miembros y los Estados terceros partes en el EEE, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto. Además, el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por el Derecho de la Unión no existe en las relaciones entre aquéllas y las autoridades competentes de un Estado tercero que no haya contraído ningún compromiso de asistencia mutua (sentencia Comisión/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, apartados 54 y 55).
83. No obstante, se ha de observar que el Reino de España se limita a destacar una diferencia de situación entre los Estados miembros y los Estados terceros partes en el EEE en lo concerniente al intercambio de información para la verificación de las liquidaciones y la recaudación del impuesto. Aun suponiendo que ese Estado miembro invoque la prosecución del objetivo legítimo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la elusión fiscal, es preciso constatar que no ha demostrado de qué forma la falta de un acuerdo de asistencia mutua podría justificar una legislación como la discutida en el presente litigio.
84. De cuanto antecede resulta que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

COSTAS

85. A tenor del artículo 138 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la Comisión ha solicitado la condena en costas del Reino de España y puesto que han sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

1. Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.
2. Desestimar el recurso en todo lo demás.
3. Condenar en costas al Reino de España.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CESIÓN DE LA ENTIDAD PROMOTORA Y CONSTRUCTORA DEL EDIFICIO A LA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS DE VARIAS PLAZAS DE GARAJE PARA FACILITAR EL ESTACIONAMIENTO DE LOS VEHÍCULOS. (CONSULTA DGT Nº V0080-14 DE 25 DE ENERO DE 2014)

Primera. El hecho de que determinadas plazas de garaje, propiedad de la entidad promotora y constructora del edificio, pasen a ser propiedad de los titulares de las viviendas, convirtiéndose en elementos comunes del edificio, constituye una transmisión de la propiedad de los referidos inmuebles.

Segunda. Dicha transmisión, realizada por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el valor Añadido, tributará en la siguiente forma:

En caso de tratarse una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributará por dicho impuesto, en cuyo caso no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, pero sí a la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados, al concurrir todos los requisitos del art. 31.2 del texto Refundido

En caso de tratarse de una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas dado el carácter gratuito de la operación, correspondiendo su tributación al ámbito del Impuesto sobre Donaciones.

COMPRAVENTA DE UNA COLECCIÓN DE CUADROS U OBJETOS DE ARTE POR PARTE DE UN PARTICULAR A UNA SOCIEDAD CON DOMICILIO FISCAL EN SUIZA. (CONSULTA DGT Nº V0123-14 DE 21 DE ENERO DE 2014)

La transmisión de bienes muebles por parte de un empresario en el ejercicio de su actividad constituye una operación no sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas conforme a la regla general establecida en el artículo 7.5, sin excepciones posibles, tan solo contempladas, en el párrafo segundo de dicho precepto para ciertos supuestos de transmisiones inmobiliarias, no alcanzando en modo alguno a las de carácter mobiliario.

ADQUISICIÓN A UN PARTICULAR UNAS PARTICIPACIONES DE UN FONDO DE INVERSIÓN INMOBILIARIO. (CONSULTA DGT Nº V0197-14 DE 28 DE ENERO DE 2014)

A efectos de la exención, debe entenderse por valores los títulos de participación social que atribuyen a su titular la condición de socio de entidades mercantiles, tales como acciones de sociedades anónimas o participaciones de sociedades limitadas, así como otros títulos cuya consideración de valor haya sido expresamente señalada en la Ley, como es el caso de participaciones en fondos de inversión que viene recogido en el artículo 7 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Por lo tanto, en principio, la adquisición de participaciones de un fondo de inversión a un particular estará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión de valores pero exenta del mismo en función del artículo 45.I.B.9) del TRLITPAJD, todo ello sin perjuicio de la posible excepción a la exención que regula el apartado 2 del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, en cuyo caso, la transmisión de las participaciones quedaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero no como una transmisión de

valores, sino ya como una transmisión de inmuebles, circunstancia que es imposible determinar dada la escueta información que aporta la consultante.

**ENTREGA POR EL MARIDO A SU EX CÓNYUGE BIENES DE SU PROPIEDAD (NO GANANCIALES)
EN PAGO DE UNA INDEMNIZACIÓN ESTABLECIDA EN LA LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD
DE GANANCIALES. (CONSULTA DGT N° V0431-14 DE 17 DE FEBRERO DE 2014)**

La entrega por el marido a su ex cónyuge de bienes de su propiedad (no gananciales) en pago de una indemnización establecida en la liquidación de la sociedad de gananciales, constituye una dación en pago de deuda conforme al artículo 7.2.a) del texto Refundido, que deberá tributar como transmisión patrimonial onerosa de bienes inmuebles, siendo sujeto pasivo del impuesto la adquirente de los bienes.

**ELEVACIÓN A PÚBLICO DE CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA.
(CONSULTA DGT N° V0432-14 DE 17 DE FEBRERO DE 2014)**

Se eleva a público un contrato privado de compraventa, aportándose fotocopias de efectos cambiarios librados el 1 de junio de 1967 y con vencimientos en 1968, 1969 y 1970, como se establecía en el referido contrato privado.

En relación a la cuestión planteada resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 50 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre).

Artículo 50.

“1. La prescripción, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, se regulará por lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

2. A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo”.

Sin embargo, con relación a lo expuesto debe tenerse en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo que, en Sentencia de 24 de julio de 2010, señala el “cambio de orientación producido en la jurisprudencia recientemente, admitiendo la prueba de la fecha de un documento privado, a efectos de la prescripción, por medios distintos a los contemplados en el art. 1227 del CC”. En dicha sentencia se hace referencia a otra del Tribunal Supremo, de fecha 24 de Julio de 1999, basada en pronunciamientos del Tribunal Constitucional, donde se interconexiona la indefensión contemplada en el art. 24.1 de la Constitución con el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, estableciendo que el derecho a la prueba impide cualquier reducción que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia ley, de manera que las presunciones “iuris et de iure” y con mayor razón las “fictio legis” deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario.”

En la citada sentencia de 24 de julio de 1999 se establece que “....las presunciones “iuris et de iure”, no las “iuris tantum” parece que chocan con el art. 24.2 de la Constitución cuando, dentro del marco de la tutela judicial efectiva, reconoce que todos tiene derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, lo que resulta contradictorio con aquella interdicción de la prueba en contrario que lleva implícita la presunción “iuris et de iure”; mas, si se tiene en cuenta que la prueba de presunciones (regulada únicamente por el Código civil, silenciada por la Ley de Enjuiciamiento civil y distinta de los “indicios” a que se refiere la de Enjuiciamiento criminal) tiene carácter supletorio en el orden de las pruebas, por lo cual no existe necesidad legal de acudir a ella cuando el hecho dudoso tiene demostración eficaz por los demás medios de prueba (sentencias de la Sala Primera de este Tribunal Supremo de 4 y 21 de octubre de 1982, 12 de junio y 3 de octubre de 1986), resultará que la presunción iuris et de iure solo debe operar en el caso de que no hubieren prevalecido los demás medios directos de prueba para la defensa del derecho”. De esta forma se soslaya en parte la posible antinomia entre el Art. 1.251 del Código civil y el Art. 24-2 de la Constitución, aunque, reconoce la sentencia, que el problema se complica en el caso de las “ficciones legales. “Aquí no se trata de inducir la existencia de un hecho desconocido a través de otro

hecho conocido, como es característico de las presunciones; aquí, de un hecho conocido, la ley deduce o crea un hecho inexistente al que atribuye unas consecuencias concretas. Ciertamente, la prueba puede girar en torno al hecho conocido desencadenante de la ficción, pero no respecto del hecho deducido o creado por la ley que, por definición, se sabe falso”, haciendo referencia en este punto a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos de 13 de abril de 1989. Por último concluye “que el art.1227 del Código Civil, desde luego, no contiene una presunción inatacable probatoriamente”.

Aplicado lo anteriormente expuesto al supuesto planteado resulta lo siguiente:

- El contrato privado está fechado el 31 de mayo de 1967.
- No se indica que con anterioridad a la elevación a público del documento privado se hayan producido ninguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil.
- En el contrato privado se establecía el aplazamiento del pago de parte del precio, que tendría lugar mediante diversas letras de cambio, con relación a las cuales se fijaba su cuantía y fecha de vencimiento. Junto con el escrito de consulta se aportan fotocopias de los efectos cambiarios librados en la fecha de la celebración del documento privado, quedando acreditada la celebración del mismo en la referida fecha y, en consecuencia, prescrito el derecho de la administración a practicar la correspondiente liquidación.

BASE IMPONIBLE DE LA DIVISIÓN HORIZONTAL RESULTADO DE LA REALIZACIÓN DE OBRAS DE REHABILITACIÓN. (CONSULTA DGT N° V0028-14 DE 13 DE ENERO DE 2014)

A este respecto, debe considerarse que el objeto de la escritura pública es la parte de superficie de los elementos privativos que se reduce de los mismos y se afecta como mayor superficie de los elementos comunes, teniendo, por tanto, carácter valuable. Y, por último, cabe recordar que, según el artículo 8.5º del texto refundido de la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 (BOE de 29 de mayo de 1946), son inscribibles “los pisos o locales de un edificio en régimen de propiedad horizontal, siempre que conste previamente en la inscripción del inmueble la constitución de dicho régimen”, debiendo hacerse constar expresamente su situación y linderos y, si constaren del título, su medida superficial. Por tanto, debe concluirse que la escritura pública en la que se formalice la operación de afectación de parte de los elementos privativos del edificio, para convertirse en elementos comunes, estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por cumplir los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITP. En cuanto a la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 30 de la misma norma, (“el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, estará constituida por el valor declarado de la parte de superficie que se reduce de los elementos privativos para ser afectada como mayor superficie de los elementos comunes.

Por el contrario, respecto de la última de las convenciones, la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de determinadas unidades hipotecarias, no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al no tener por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del Reglamento del impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación. En este sentido se ha manifestado este centro directivo en la contestación a consulta nº 1865-02 (de 29 de noviembre de 2002), en la que se decía, entre otras cosas, que “la escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del Reglamento del impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura ...”.

DIVISIÓN HORIZONTAL Y DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES. (CONSULTA DGT N° V0032-14 DE 13 DE ENERO DE 2014)

Conforme al artículo 4 son dos las convenciones sujetas al impuesto separadamente, la división horizontal y la disolución de la comunidad de bienes mediante la adjudicación a cada comunero de los inmuebles que les correspondan en función de la cuota que posean en la comunidad de bienes. Mediante la constitución del régimen de división horizontal se divide la finca en varias viviendas y locales independientes con una porción de terreno cada una, asignando a cada comunero un coeficiente de participación en los elementos comunes de toda la finca, necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos inmuebles independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del inmueble, con el que forma una unidad aun cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance.

Pero lo que no modifica la división horizontal es la titularidad de la finca, ya que los inmuebles surgidos de la división horizontal siguen perteneciendo a los mismos comuneros que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones. Luego, si lo que se pretende es que cada comunero tenga, no una participación indivisa en el conjunto de la finca, sino la propiedad exclusiva de una o más viviendas o locales, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores, la disolución del condominio existente, adjudicando a cada uno la propiedad de los inmuebles en proporción a su participación en la propiedad de la totalidad de la finca.

Por lo tanto, la disolución del condominio constituirá un nuevo hecho imponible sujeto a tributación, y eso con independencia en que se realice o no en la misma escritura pública.

OTORGAMIENTO DE ESCRITURA PÚBLICA DE SEGREGACIÓN Y DETERMINACIÓN DE RESTO, DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD Y DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA.

(CONSULTA DGT N° V0094-14 DE 16 DE ENERO DE 2014)

Primera. La operación planteada comprende varias convenciones que deben tributar, cada una de ellas separadamente, por la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Segunda. La base imponible estará constituida: en la segregación, por el valor “; en la declaración de obra nueva, “por el valor real de coste de la obra nueva que se declare”; en la disolución del condominio por el “valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa” de cada una de las partes resultantes de la segregación de la finca.

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA POR UNA COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA.

(CONSULTA DGT N° V0360-14 DE 12/02/2014)

El otorgamiento de una escritura de declaración de obra nueva no está incluido en ninguno de los supuestos de exención previstos en los artículos 33 y 34 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

BASE IMPONIBLE DE LA DIVISIÓN HORIZONTAL CORRESPONDIENTE A UNA OBRA NUEVA DECLARADA EN 1987. (CONSULTA DGT N° V0361-14 DE 12 DE FEBRERO DE 2014)

En la declaración de obra nueva, modificación de la descripción física del inmueble, la base imponible estará constituida por el valor del aspecto físico modificado. Dado que el objeto o contenido de la escritura es añadir al patrimonio del propietario la nueva construcción realizada que, a partir de ese momento y a efectos registrales, pasa a ser elemento integrante del inmueble, lo que se grava es el valor de dicha construcción, sin incluir el terreno, pues este ya formaba parte del patrimonio del interesado. Sin embargo, en la escritura de división horizontal el objeto o contenido de la escritura es establecer un determinado régimen jurídico para el inmueble en su totalidad, integrado tanto por el terreno como por la construcción. Por ello, y tal y como resulta de lo dispuesto en el artículo 70 del Reglamento, deberá incluirse en la base imponible el valor de ambos elementos:

1. Por un lado, el valor real de coste de la obra nueva determinado en la fecha en que ésta se realizó según la correspondiente escritura notarial, sin que esté establecido ningún tipo de coeficiente de actualización del mismo.
2. Por otro lado, el valor real del terreno en la fecha del otorgamiento de la escritura de división horizontal, pues, conforme al artículo 49.1.b) del Texto Refundido del ITP y AJD, que señala el momento del devengo del impuesto, este tendrá lugar: “b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.”

ESCRITURA DE AGRUPACIÓN DE FINCAS, DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA EN CURSO, DIVISIÓN HORIZONTAL Y PRÉSTAMO HIPOTECARIO, EN RELACIÓN CON VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL QUE NO SE LLEVÓ A CABO SU CONSTRUCCIÓN. (CONSULTA DGT N° V0503-14 DE 25 DE FEBRERO DE 2014)

Respecto a si la entidad deberá ingresar por la exención que se aplicó en su día por ser viviendas de protección oficial, en efecto, dicha exención era provisional, pero no puede ser definitiva ya que por causas de fuerza mayor, tal y como manifiesta en el escrito de la consulta, es imposible llevar a cabo la construcción de las viviendas proyectadas, por lo que parece que no podrá exigírsele

el ingreso que en su día no hizo por aplicarse la exención al no tener efecto ninguna agrupación, obra nueva, ninguna división horizontal, ni hacerse utilización del préstamo; no obstante, será la oficina gestora competente, tal y como establece el artículo 115.3 de la Ley General Tributaria, la que, en función de las pruebas aportadas por la entidad, decidirá o no regularizar la situación del obligado tributario.

EJERCICIO DE LA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA DE LA COMPRAVENTA POR IMPAGO DEL PRECIO APLAZADO. (CONSULTA DGT N° V0362-14 DE 12 DE FEBRERO DE 2014)

1.- Impuesto sobre el Valor Añadido

La entidad consultante deberá rectificar las cuotas repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible por la ejecución de la condición resolutoria de la entrega del local comercial y regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

La rectificación de las cuotas repercutidas se llevará a cabo mediante la expedición de una factura rectificativa, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

2.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Deben analizarse dos aspectos:

1. Posibilidad de devolución del impuesto pagado en la transmisión que ahora se resuelve.

Conforme al artículo 57.1 del texto Refundido, si la operación se resuelve como consecuencia de una condición establecida por las partes, el obligado tributario, en principio, tendría derecho a la devolución del impuesto satisfecho. Sin embargo, si la resolución se declara por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto, establece el apartado 4º del artículo 57 que “no habrá lugar a devolución alguna”.

En el caso planteado la resolución se declara por incumplimiento de las obligaciones del comprador, que deja de pagar los plazos pendientes. El comprador era el contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto en la escritura de venta en la que se estableció la condición resolutoria. Luego, no habrá lugar a la devolución del impuesto.

2. Tributación de la ejecución de la condición resolutoria y recuperación de la finca.

Como se desprende del artículo 32.1 del Reglamento del Impuesto, la recuperación de la finca por la parte vendedora no se debe a una nueva transmisión sino a la resolución de la compraventa; en consecuencia, tal operación no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que determina la sujeción de la escritura pública en que se formalice a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por cumplirse los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- ❖ Tratarse de la primera copia de una escritura pública.
- ❖ Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- ❖ Contener un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ No estar sujeto dicho acto o contrato a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En cuanto a la base imponible estará constituida por el valor declarado en la escritura de compraventa que ahora se resuelve.

RESOLUCIÓN DEL CONTRATO DE PERMUTA DE SOLAR POR OBRA FUTURA. (CONSULTA DGT N° V0475-14 DE 21 DE FEBRERO DE 2014)

Se produce la resolución de un contrato, al ser por mutuo acuerdo de las partes contratantes, tendrá la consideración, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos (ITPAJD) de un acto nuevo sujeto a tributación. A este respecto, si esta nueva transmisión no queda sujeta al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), al ser el transmitente un empresario o profesional, o quedando sujeta resultara exenta del mismo, tributará por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del

ITPAJD y la base imponible será el valor real del bien transmitido. En caso que resultara sujeto y no exento del IGIC, la escritura que recoja dicha resolución del contrato quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados al reunir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

- ❖ Primera copia de una escritura.
- ❖ Inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ De contenido valuable.
- ❖ No sujeta a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas ni de operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ADJUDICACIÓN EN UN PROCESO JUDICIAL POR EL CUAL RECIBE UN LOCAL COMERCIAL DE UNA ENTIDAD PROMOTORA EN SITUACIÓN CONCURSAL QUE NO PUEDE HACER FRENTE A SU DEUDA. (CONSULTA DGT N° V0025-14 DE 13 DE ENERO DE 2014)

Si el objeto de la adjudicación es un local comercial y se trata de una primera transmisión, en los términos del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 dicha entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y no sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Habrá primera entrega, entre otros supuestos, cuando el transmitente sea el promotor de la edificación, según parece deducirse del escrito de la interesada, y ésta no se haya destinado a uso alguno hasta el momento de la entrega, circunstancia esta última que podrá acreditarse a través de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho.

ENTREGA DE SOLARES URBANIZADOS POR UN AYUNTAMIENTO. (CONSULTA DGT V0081-14 DE 16/01/2014)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno, letras a) y d), de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

d) 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.”.

En este sentido, el apartado dos de este mismo artículo 5 establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

En particular, continúa dicho precepto, “tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En interpretación de este precepto, esta Dirección General ha considerado reiteradamente que las entregas de parcelas o terrenos en general por entidades públicas se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

- a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.
- b. Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad.
- c. Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

De acuerdo con lo anterior, dado que el Ayuntamiento consultante hizo las gestiones necesarias para la creación de suelo edificable en un polígono industrial, realizando la urbanización de los terrenos integrantes del mismo para su venta o cesión a terceros, tendrá la condición de empresario o profesional estando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la transmisión de tales terrenos efectuada por el mismo.

**RENUNCIA A LA EXENCIÓN EN LA ADJUDICACIÓN DE UN LOCAL COMERCIAL EN UNA SUBASTA
REALIZADA POR LA SEGURIDAD SOCIAL. (CONSULTA DGT Nº V0501-14 DE 25 DE FEBRERO DE 2014)**

En la medida en que se cumplan los presupuestos anteriores, la operación se calificará como primera entrega del local adjudicado y, por consiguiente, estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. En otro caso, como parece ocurrir en el supuesto planteado, la adjudicación estará sujeta y exenta del referido Impuesto, sin perjuicio de la renuncia a la exención conforme a lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

En este orden de cosas, la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992, en su redacción dada por el art. 79 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, dispone que “En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este Impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para:

- 1º Expedir factura en la que se documente la operación.
- 2º Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado Dos del artículo 20 de esta Ley.
- 3º Repercutir la cuota del Impuesto en la factura que se expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto resultante, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de esta Ley.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones y requisitos para el ejercicio de estas facultades.”

En desarrollo de lo anterior, la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece que “en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa a los que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley del Impuesto, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos procedimientos, para expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del Impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto resultante, así como para efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado Dos del artículo 20 de dicha Ley, siendo aplicables las siguientes reglas:

1ª. El ejercicio por el adjudicatario de estas facultades deberá ser manifestado por escrito ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento respectivo, de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación.

En esta comunicación se hará constar, en su caso, el cumplimiento de los requisitos que se establecen por el artículo 8 de este Reglamento para la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias, así como el ejercicio de la misma.

El adjudicatario quedará obligado a poner en conocimiento del sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a dicha operación o a sus representantes que ha ejercido estas facultades, remitiéndole copia de la comunicación presentada ante el órgano judicial o administrativo, en el plazo de los siete días siguientes al de su presentación ante aquél.

El ejercicio de esta facultad por el adjudicatario determinará que el sujeto pasivo o sus representantes no puedan efectuar la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del artículo 20 de la Ley del Impuesto, ni proceder a la confección de la factura en que se documente la operación, ni incluir dicha operación en sus declaraciones-liquidaciones, ni ingresar el Impuesto devengado con ocasión de la misma.

2ª. La expedición de la factura en la que se documente la operación deberá efectuarse en el plazo de treinta días a partir del momento de la adjudicación.

Dicha factura será confeccionada por el adjudicatario, y en ella se hará constar, como expedidor de la misma, al sujeto pasivo titular de los bienes o servicios objeto de la ejecución y, como destinatario de la operación, al adjudicatario.

Estas facturas tendrán una serie especial de numeración.

El adjudicatario remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del Impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

3ª. El adjudicatario efectuará la declaración e ingreso de la cuota resultante de la operación mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico de las que se regulan en el apartado 7 del artículo 71 de este Reglamento.

El adjudicatario remitirá una copia de la declaración-liquidación, en la que conste la validación del ingreso efectuado, al sujeto pasivo, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha del mencionado ingreso, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

4ª. Cuando no sea posible remitir al sujeto pasivo, o sus representantes, la comunicación del ejercicio de estas facultades, la copia de la factura o de la declaración-liquidación a que se refieren las reglas 1ª, 2ª y 3ª anteriores por causa no imputable al

adjudicatario, dichos documentos habrán de remitirse, en el plazo de siete días desde el momento en que exista constancia de tal imposibilidad, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, indicando tal circunstancia.”.De acuerdo con lo dispuesto anteriormente, en los supuestos de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial, el adjudicatario puede efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, así como presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante. El ejercicio de dicha facultad por parte del adjudicatario determina la obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto conforme al modelo aprobado por la Orden 3625/2003, de 23 de diciembre (modelo 309).

No obstante lo anterior, de resultar aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, el adjudicatario resultará ser el sujeto pasivo de la operación por lo que viene obligado a presentar la autoliquidación ordinaria del Impuesto en nombre propio, sin actuar en nombre y por cuenta del subastado.

Tributos Municipales

- **TRIBUNAL SUPREMO**

- **IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES**

- » El suelo urbano sin luz y agua debe tributar como rústico. Sentencia de 30 de mayo de 2014 43

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

- » Pactos entre partes. Sentencia de 22 de julio de 2014 51

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Bienes Inmuebles

EL SUELO URBANO SIN LUZ Y AGUA DEBE TRIBUTAR COMO RÚSTICO.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE MAYO DE 2014

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Interpone el Abogado del Estado el presente recurso de casación en interés de la ley contra la sentencia de 26 de Marzo de 2013 (JT 2013, 736) de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la valoración de un inmueble, clasificado en el Plan General de Ordenación Urbana de Badajoz como suelo urbanizable con condiciones, en cuanto la ordenación detallada exige la aprobación de un Plan Parcial como planeamiento de desarrollo, por considerar que la correcta interpretación del art. 7.2 del TRLCI (RCL 2004, 599) obligaba a concluir que sólo pueden considerarse urbanos a efectos catastrales los inmuebles considerados en el Plan General como urbanizables cuando el desarrollo de su actividad de ejecución no dependa de la aprobación del instrumento urbanístico que tiene por finalidad su ordenación detallada.

La representación estatal mantiene que la doctrina que sienta la sentencia dictada es gravemente dañosa para el interés general y además claramente errónea y no ajustada a Derecho.

Se considera gravemente dañosa para el interés general, ya que la generalización del criterio en ella mantenido pone en cuestión la correcta aplicación de la totalidad de las ponencias de valores totales y parciales, en la medida en que la generalidad de estas ponencias incluyen criterios, módulos de valoración y demás elementos precisos para la determinación del valor catastral, como suelo de naturaleza urbana, del suelo urbanizable incluido en sectores o ámbitos delimitados, análogo al que constituye el objeto del recurso.

Acompaña estudio sobre el amplio número de inmuebles en todo el territorio que se ven afectados (más de 900.000), y sobre la cuantificación del daño económico directo derivado del criterio mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el periodo 2010-2013, por los inmuebles del municipio de Badajoz, haciendo constar también la existencia de otras diez sentencias sobre la misma cuestión, y de la impugnación de siete resoluciones del TEAR de Extremadura, sin que exista constancia de su resolución, si bien, previsiblemente, ésta se dictará también en sentido desfavorable para la Administración, en la línea asimismo seguida por otros órganos judiciales como el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Valencia (sentencia 118/2013), el Tribunal Superior de Justicia de Murcia (sentencias 93 y 293/2013), y por el propio Tribunal Superior de Extremadura en la sentencia 472/2013 (PROV 2013, 205394), dictada en relación con un inmueble ubicado en el municipio de Serradilla (Cáceres).

Según la representación estatal, la disminución del valor catastral que se deriva de las sentencias dictadas tendría su efecto más inmediato en la cuota tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sin perjuicio de su incidencia además en otros impuestos estatales, autonómicos y locales (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

Por otro lado, la Abogacía del Estado defiende que la sentencia recurrida es errónea y contraria a Derecho, por los siguientes argumentos:

- A) Infracción del artículo 7.2.b) del TRLCI, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por errónea interpretación.

El defensor de la Administración considera que el precepto contempla dos situaciones posibles para que el suelo urbanizable pueda ser calificado como inmueble de naturaleza urbana a efectos catastrales:

«1ª.- Que se halle incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados.

2ª.- Que, pese a no reunir previamente el carácter de sectorizado o delimitado, se hayan establecido con posterioridad las determinaciones para su desarrollo mediante la aprobación del correspondiente instrumento urbanístico».

Partiendo de esta premisa, rechaza el criterio de la Sala de instancia, en tanto que ésta «exige, además de la sectorización o inclusión en ámbitos espaciales delimitados, el establecimiento de su ordenación detallada por el propio Plan General de Ordenación Urbana del municipio o por algún instrumento de desarrollo»

Sostiene que la ley no lo demanda en forma alguna, y que por ello incurre la Sentencia impugnada en un exceso, al exigir que esté establecida la ordenación detallada del terreno urbanizable, «requerimiento éste que pertenece, con carácter general, a una fase o actuación posterior de la ordenación urbanística, en la que quedan fijadas, entre otras condiciones, las edificabilidades netas de las parcelas o los usos pomenorizados». Este posicionamiento de los jueces a quo entiende que «resulta incoherente con lo dispuesto en el artículo 30 del TRLCI, que regula el procedimiento simplificado de valoración colectiva, cuyo apartado 2, c) establece un mecanismo específico de valoración para aquellos supuestos en los que el suelo cambie de naturaleza al adquirir la condición de urbanizable y estar incluido en sectores o ámbitos delimitados, pero no se haya aprobado aún el correspondiente planeamiento de desarrollo»

Expone, en fin, que «[l]a norma por la que se determinan los módulos de valoración, a efectos de lo preceptuado en el artículo 30 del TRLCI es la Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre (RCL 2006, 1887, 1941 y 1958), que nuevamente incide en el carácter urbano de este tipo de suelos al determinar que: «[l]a orden establece, en primer lugar, los módulos que pueden ser aplicados en la valoración catastral del suelo que adquiera o haya adquirido la naturaleza urbana al ser clasificado por el planeamiento como urbanizable, siempre que haya sido incluido en sectores o ámbitos delimitados y hasta tanto se produzca la aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle»».

- B) Indebida aplicación de los criterios de clasificación del suelo que contiene el vigente TRLS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio (RCL 2008, 1260).

Asevera que «la normativa catastral contiene una regulación propia de esta materia, que se aplica exclusivamente en el ámbito de la determinación de la naturaleza urbana o rústica de los terrenos a efectos puramente catastrales, circunstancia ésta que resulta aún más patente desde la modificación introducida en el artículo 7 del texto refundido por la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) [...], que elimina la remisión a la Ley 6/1998, de 13 de abril (RCL 1998, 959) , sobre Régimen del Suelo y Valoraciones», recordando que en «el artículo 23.1, a) del TRLCI, las circunstancias urbanísticas que afectan al suelo constituyen uno de los parámetros tenidos en cuenta en la determinación del valor catastral».

Insiste en que «el fallo dictado por el Tribunal en modo alguno puede sustentarse en el artículo 7.2, b) del TRLCI, pero tampoco en el mencionado artículo 12.2.b) del texto refundido de la Ley del Suelo », porque «[l]a exposición de motivos del texto refundido de la Ley del Suelo refleja con claridad el objeto y finalidad de esta norma, cuando declara que «no es ésta una Ley urbanística», sino «una Ley concebida a partir del deslinde competencial establecido en estas materias por el bloque de constitucionalidad» y, «[e]n coherencia con ese reparto competencial, el citado texto legal prescinde por primera vez de regular materias específicamente urbanísticas», definiendo, no obstante, «los dos estados básicos en que puede encontrarse el suelo según sea su situación -rural o urbano-, pero esta clasificación debe circunscribirse, por quedar así establecido en su artículo 12.1, a los efectos exclusivos de la propia Ley, sin que resulte lícito extenderla a otros ámbitos como el de la valoración catastral».

Considera que la necesaria separación e independencia entre las normas catastrales y las urbanísticas, en tanto que responden a motivaciones y a finalidades distintas, se ve reforzada por el criterio contenido en la « sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2007 (RJ 2007, 3303) [RC 5598/01, FD Primero]», que le «resulta suficientemente esclarecedora respecto a la separación existente entre la normativa urbanística y la tributaria-catastral».

Concluye que «la clasificación del suelo establecida por la legislación urbanística debe circunscribirse en su aplicación, exclusivamente, a aquellas materias y a aquellos fines previstos en la misma, entre ellos a las valoraciones realizadas a efectos reparcelatorios, expropiatorios y de responsabilidad patrimonial, al margen, por tanto, de la valoración catastral, que ha de regirse por su propia normativa específica».

- C) Precedente administrativo.

Cita la resolución núm. 03215/2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central, fechada el 13 de septiembre de 2012, por la que fue resuelto un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora General del Catastro contra una resolución del TEAR de Castilla y León dictada el 21 de noviembre de 2011.

En esta resolución el Tribunal Regional estimaba las alegaciones del recurrente por entender que el inmueble que constituía el objeto de la impugnación no tenía la consideración de suelo de naturaleza urbana, «debiéndose valorar dicha parcela como rústica en tanto no se apruebe el planeamiento de desarrollo». Es preciso señalar que la citada parcela, de acuerdo con el Plan General de Ordenación Urbana de León, estaba clasificada como suelo urbanizable, dentro de la categoría de urbanizable delimitado, e incluida en el sector denominado ULD-25-03, para el que dicho planeamiento establece las correspondientes condiciones para su desarrollo.

El Tribunal Económico-administrativo Central fijó la siguiente doctrina: «El art. 7.2, b) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario no exige, a efectos de la consideración como suelo de naturaleza urbana del suelo urbanizable incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados, la aprobación de un instrumento urbanístico que determine su ordenación detallada»

Segundo. Sin embargo, la parte recurrida, niega que concurran los presupuestos establecidos en la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741) para la viabilidad del recurso, pues la resolución, aparte de ser ajustada a Derecho, no es gravemente dañosa para el interés general, ya que tiene por objeto únicamente una problemática del Ayuntamiento de Badajoz y por ello la argumentación que condiciona la resolución se centra en el Plan General de Ordenación Urbana de la Ciudad, no siendo extrapolable al resto del territorio nacional, salvo a municipios que tuvieran un Plan General idéntico al de Badajoz.

En definitiva, considera que la sentencia no afecta a la interpretación de una norma estatal con carácter general, aunque, lógicamente, en el conjunto de su argumentación tiene que referirse al art. 7.2. b) del TRLCI (RCL 2004, 599), por estar ante la impugnación de un valor catastral, pero sin que la interpretación del precepto pueda ser extrapolable a la determinación del valor catastral de cualquier municipio del Estado español.

No podemos aceptar la inadmisibilidad planteada por la representación de la Fundación Hija de Pepe Reyes, Dolores Bas de Arús, toda vez que el recurso está referido a la interpretación del art. 7.2 b) del TRLCI, no sobre una normativa autonómica o local como aduce dicha parte, y la concurrencia del grave daño a los intereses generales se encuentra debidamente justificada, a juicio de la Sala, ante los diversos factores a que se refiere la Abogacía del Estado, en su escrito de interposición, tales como el importante número de ponencias de valores totales y parciales afectadas, la importancia de la cuantía de las variaciones del valor catastral de los inmuebles, el número de procesos administrativos existentes sobre la misma materia y sentencias ya dictadas. Datos todos ellos que no han sido desvirtuados por la contraparte, y que permiten estimar razonablemente, como mantiene el Ministerio Fiscal, que la repercusión económica puede ser importante, así como probable la repetición de litigios como el presente, lo que hace necesaria una doctrina uniforme sobre esta materia, al objeto de evitar un tratamiento desigual en los distintos lugares del territorio en la aplicación del art. 7.2 b) del TRLCI.

Tercero. Rechazado el óbice procesal, procede entrar a examinar el fondo del recurso, siendo preciso recordar, ante todo, la evolución normativa que ha tenido esta materia.

I. - El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la nueva Ley del Catastro Inmobiliario.

Comenzaremos precisando que la Ley 51/2002 de 27 de Diciembre (RCL 2002, 3053), de reforma de la Ley 39/1988 (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851), reguladora de las Haciendas Locales, supuso una nueva y completa regulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al hacer desaparecer la materia catastral de la misma, que pasó a la normativa reguladora de la institución catastral, lo que dio lugar a la Ley 48/2002, de 23 de diciembre (RCL 2002, 3013), del Catastro Inmobiliario.

Por lo que respecta al hecho imponible de ese impuesto, el artículo 62, aparte de establecer sobre qué bienes inmuebles va a recaer el tributo, remite en cuanto a la definición de los mismos a las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

La definición catastral se recogió en el artículo 2 de la Ley del Catastro Inmobiliario (RCL 2004, 599), cuyo apartado 1 estableció:

«A los exclusivos efectos catastrales, tiene la consideración de bien inmueble, la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios pro indiviso y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble»

Por otra parte, la naturaleza del suelo dependía de las determinaciones del planeamiento urbanístico al señalar el apartado 4 que:

«Se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano, el que de conformidad con la disposición adicional segunda de la ley 6/1998, de 13 de abril (RCL 1998, 959), sobre régimen del suelo y valoraciones, tenga la consideración de urbanizable y el que reúne las características contenidas en el artículo 8 de la citada ley. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a las anteriores según la legislación autonómica.

Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales»

Estas reformas hicieron necesaria la aprobación de los textos refundidos actualmente vigentes en materia catastral y de hacienda local. Concretamente, se promulgaron tanto el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 599), que aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, como el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670), que aprobaba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

II.- Relación entre los valores contenidos en la legislación urbanística y los catastrales.

El legislador del IBI había distinguido entre el suelo y las construcciones.

El art. 62 .a) de la LRHL contemplaba los criterios para calificar el suelo considerando los inmuebles de naturaleza urbana, a efectos del impuesto, siguiendo los conceptos urbanísticos.

En primer lugar, pertenecían a esta clase de inmuebles el suelo urbano, el susceptible de urbanización; el urbanizable programado, y el urbanizable no programado, desde el momento en que se aprobase el correspondiente programa de actuación urbanística. Se trataba de categorías conocidas y exhaustivamente reguladas por las normas urbanísticas, concretamente por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio (RCL 1992, 1468 y RCL 1993, 485) . Bastaba, por tanto, que los inmuebles estuviesen así clasificados por el correspondiente instrumento urbanístico para que automáticamente quedasen adscritos a los bienes de naturaleza urbana.

En los municipios con plan general, era éste el que determinaba la ubicación del suelo urbano, el urbanizable programado y no programado y el no urbanizable. Dicho plan regulaba pormenorizadamente el suelo urbano, pero no así el urbanizable programado, que exigía un plan parcial previo, que efectuase aquella concreción. La programación ulterior del suelo que inicialmente se calificaba por el Plan General como urbanizable no programado se canalizaba mediante los Programas de Actuación Urbanística. Hasta que no se llevase a cabo un programa de esta clase, el suelo urbanizable no programado conservaba las mismas limitaciones que el suelo no urbanizable (art. 18.1 del TRLS (RCL 2008, 1260)).

La siguiente normativa urbanística vino constituida por la Ley 6/1998, de 13 de abril sobre régimen del suelo y valoraciones.

El artículo 8 recogía una noción de suelo urbano, señalando «que tendrán tal condición de suelo urbano, a los efectos de dicha ley: a) El suelo ya transformado por contar, como mínimo, con acceso rodado, abastecimiento de aguas, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica o por estar consolidados por la edificación en la forma y con las características establecidas por la legislación urbanística; b) Los terrenos que en ejecución del planeamiento hayan sido urbanizados de acuerdo con el mismo».

Por otra parte, diferenciaba dos tipos de suelo urbanizable; aquél cuyos ámbitos se encontraban delimitados por el planeamiento general o se hubieran establecido las condiciones para su desarrollo (art. 16.1), y aquél otro que no se encontrara en esta situación.

La definición del suelo urbano sirvió como base para lo establecido en el art. 7.2 del TRLCI, en su redacción original,,al indicarse en él que se entendía por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; los terrenos que tuviesen la consideración de urbanizables según el planeamiento y estuviesen incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrollase, y el que reuniese las características contenidas en el art. 8 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones , teniendo la misma consideración aquellos suelos en los que pudiesen ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica, concluyendo que se exceptuaba de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integrase los bienes inmuebles de características especiales.

III.- La Ley 8/2007, de 28 de mayo (RCL 2007, 1020), del Suelo.

Sin embargo, en el Proyecto de Ley del Suelo, aprobado por el Consejo de Ministros celebrado el 14 de Julio de 2006, se suprimió la definición de suelo urbano recogida en el citado art. 8 de la Ley 6/1998 , a la que expresamente deroga, prescindiéndose en dicho Proyecto de tal noción, al indicarse en su art. 12 que todo el suelo se encuentra, a los efectos de dicha nueva ley, en una de las situaciones de suelo rural o de suelo urbanizado.

Este proyecto de Ley dio lugar a la Ley 8/2007, de 28 de mayo, del Suelo, que deroga la Ley 6/1998 de 13 de abril (en la actualidad hay que estar a su Texto Refundido aprobado por Real Decreto 2/2008, de 20 de junio).

La nueva Ley, de un lado, eliminó la anterior distinción de tres clases de suelo, urbano, urbanizable y no urbanizable existentes, reduciendo la tipología de suelo a dos , el que está en situación de urbanizado y el que está en situación de rural; y de otro lado, modifica el método para valorar el suelo en función de esa situación física del terreno, con lo que se elimina la consideración de las expectativas que se deriven de los procesos urbanísticos que estén o puedan estar en curso.

Pese a su denominación, no se trata de una ley urbanística, sino, como señala su artículo 1, de una ley encaminada a regular las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales relacionados con el suelo.

De esta forma su art. 12 regula las situaciones básicas del suelo señalando lo siguiente:

- «1. Todo suelo se encuentra, a los efectos de esta Ley en una de las situaciones básicas de suelo rural o de suelo urbanizado.
2. Está en la situación de suelo rural.
 - a) En todo caso, el suelo preservado por la ordenación territorial y urbanística de su transformación mediante la urbanización, que deberá incluir como mínimo los terrenos excluidos de dicha transformación por la legislación de protección

o policía del dominio público, de la naturaleza o del patrimonio cultural, los que deban quedar sujetos a tal protección conforme a la ordenación territorial y urbanística por los valores en ellos concurrentes, incluso los ecológicos, agrícolas, ganaderos, forestales y paisajísticos, así como aquellos con riesgos naturales o tecnológicos, incluidos los de inundación o de otros accidentes graves, y cuantos otros prevean la legislación de ordenación territorial o urbanística.

b) El suelo para el que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, hasta que termine la correspondiente actuación de urbanización, y cualquier otro que no reúna los requisitos a que se refiere el apartado siguiente.

3. Se encuentra en la situación de suelo urbanizado el integrado de forma legal y efectiva en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población. Se entenderá que así ocurre cuando las parcelas, estén o no edificadas, cuenten con las dotaciones y los servicios requeridos por la legislación urbanística o puedan llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión de las parcelas a las instalaciones ya en funcionamiento.

Al establecer las dotaciones y los servicios a que se refiere el párrafo anterior, la legislación urbanística podrá considerar las peculiaridades de los núcleos tradicionales legalmente asentados en el medio rural».

El apartado tercero, a su vez, fue modificado por la disposición adicional final 12.7 de la Ley 8/2013, de 26 de Junio (RCL 2013, 979), que además añade el apartado 4º, de la siguiente forma:

« Se encuentra en la situación de suelo urbanizado el que, estando legalmente integrado en una malla urbana conformada por una red de viales, dotaciones y parcelas propia del núcleo o asentamiento de población del que forme parte, cumpla alguna de las siguientes condiciones:

a) Haber sido urbanizado en ejecución del correspondiente instrumento de ordenación

b) Tener instaladas y operativas, conforme a lo establecido en la legislación urbanística aplicable, las infraestructuras y los servicios necesarios, mediante su conexión en red, para satisfacer la demanda de los usos y edificaciones existentes o previstos por la ordenación urbanística o poder llegar a contar con ellos sin otras obras que las de conexión con las instalaciones preexistentes. El hecho de que el suelo sea colindante con carreteras de circunvalación o con vías de comunicación interurbanas no comportará por sí mismo, su consideración como suelo urbanizado.

c) Estar ocupado por la edificación, en el porcentaje de los espacios actos para ella que determine la legislación de ordenación territorial o urbanística, según la ordenación propuesta por el instrumento de planificación correspondiente.

4. También se encuentra en la situación de suelo urbanizado, el incluido en los núcleos rurales tradicionales legalmente asentados en el medio rural, siempre que la legislación de ordenación territorial y urbanística les atribuya la condición de suelo urbano o asimilada y cuando, de conformidad con ella, cuenten con las dotaciones, infraestructuras y servicios requeridos al efecto.»

IV.- Modificación del artículo 7.2 del TRLCI por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467).

El TRLCI establece las clases de suelo a efectos catastrales y distingue tres clases de bienes inmuebles, urbanos, rústicos y de características especiales.

El artículo 7 considera, en su apartado 1, que el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza del suelo, precisando, en su apartado 2, lo que ha de entenderse por suelo de naturaleza urbana.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 7 del TRLCI, así como a la disposición segunda de la Ley 6/1998, de 13 de abril, estableciendo que:

« Se entiende por suelo de naturaleza urbana.

a) El clasificado o definido por el planeamiento como urbano, urbanizado o equivalente.

b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.

c) El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.

d) El ocupado por los núcleos o asentamientos aislados, en su caso, del núcleo principal cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de edificaciones.

e) El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos para la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.

f) El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la normativa urbanística.

Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales».

La modificación fue como consecuencia de la presentación en el Senado de la enmienda nº 153, formulada por el Grupo Parlamentario Socialista, que aparece justificada porque con ella « se dotan de mayor claridad y autonomía a los criterios para la clasificación de inmuebles a estos efectos, facilitando su interpretación ante la diversificación de las denominaciones del suelo y de sus clases ya vigentes o que se aprueben en el futuro por las normativas autonómicas . Para ello se establece una conceptualización del suelo que, partiendo de los términos jurídicos acuñados y expresiones de determinadas situaciones legales en las que se encuentra, desciende hasta la identificación de las características fácticas, físicas o urbanísticas que permiten clasificar como urbano un suelo en el que, de hecho, se reúnen las circunstancias que la propia norma recoge, lo que resulta igualmente coherente con la supresión, en el Proyecto de Ley del Suelo, aprobado por el Consejo de Ministros celebrado el 14 de Julio de 2006, de la definición hasta ahora recogida en el artículo 8 de la Ley 6/1998, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones , todo lo cual se proyecta, tanto para la Administración como para los contribuyentes en una mayor certidumbre en el conjunto de circunstancias que recaen sobre los inmuebles así como sobre sus rendimientos o su transmisión».

Cuarto. Sentado lo anterior, atendiendo a la clasificación que efectúa el apartado 2 del artículo 7 del TRLCI (RCL 2004, 599), la problemática que se suscita en el presente recurso de casación en interés de la ley tiene que ver con los terrenos «susceptibles de ser urbanizados», concepto omnicomprendivo que engloba todos los casos descritos en la letra b) del mismo.

Concluye la Sala de instancia, examinando la aplicación al supuesto que enjuicia de ese concreto precepto: en primer lugar, que ha de acudir a la legislación urbanística para integrar su contenido, a los efectos de calificar catastralmente un terreno como suelo urbano o como suelo rústico; en segundo lugar, que un terreno precisa, en todo caso, la aprobación del correspondiente instrumento urbanístico de desarrollo para poder alcanzar la condición de suelo urbano, por lo que debe reputarse catastralmente como suelo rústico mientras no se apruebe dicho instrumento, aunque se trate de un suelo delimitado o sectorizado por el planeamiento urbanístico general, y en tercer y último lugar, que no es coherente interpretar que el suelo urbanizado delimitado o sectorizado en el planeamiento general tiene la consideración catastral de suelo urbano, aunque no se haya aprobado el instrumento urbanístico de desarrollo, cuando el artículo 12.2, letra b), del TRLS (RCL 2008, 1260), considera que está en situación de suelo rural, aquel «suelo para el que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, hasta que termine la correspondiente actuación de urbanización».

Ante estas conclusiones, el Abogado del Estado solicita a la Sala que apruebe la siguiente doctrina legal: «El artículo 7.2, b) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario no exige, a efectos de la consideración como suelo de naturaleza urbana del suelo urbanizable incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados, la aprobación de un instrumento urbanístico que determine su ordenación detallada».

Quinto. Como hemos visto el artículo 7.2 del TRLCI (RCL 2004, 599) señala que también integran el suelo urbano los terrenos urbanizables»o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.».

Lo primero que nos encontramos es que el legislador estatal no precisa lo que entiende por suelo urbanizable ni por suelo sectorizado.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua define el término urbanizable referido a un terreno como « que se puede urbanizar», aunque en el ámbito urbanístico se considera como tal el suelo que podrá ser objeto de transformación en los terrenos establecidos por la legislación urbanística y el planeamiento aplicable de cada municipio, lo que obliga a acudir ante todo a la legislación autonómica correspondiente en cada caso, puesto que son las Comunidades Autónomas las competentes en materia de planeamiento urbanístico y ordenación del territorio, sin perjuicio de la potestad de los Ayuntamientos, mediante los distintos instrumentos urbanísticos y en el marco de la legislación autonómica correspondiente, para desarrollar y prever las transformaciones urbanas.

Pues bien, después de la sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997 (RTC 1997, 61), que declara la inconstitucionalidad de gran parte de los preceptos del Texto Refundido de la Ley del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de Junio (RCL 1992, 1468 y RCL 1993, 485) , fundamentándose principalmente en la imposibilidad de que el Estado dicte normas supletorias en materias de competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas, como es el urbanismo, hay que reconocer que las leyes autonómicas designan los terrenos urbanizables con denominaciones diversas

En efecto, algunas leyes autonómicas distinguen entre suelo urbanizable sectorizado y suelo urbanizable no sectorizado; otras entre suelo urbanizable delimitado y suelo urbanizable no delimitado; otras entre suelo urbanizable priorizado y suelo urbanizable no priorizado; otras en fin, entre suelo urbanizable programado y suelo urbanizable no programado.

Incluso, dentro del suelo urbanizable sectorizado, esto es, aquél que el plan general destina a ser urbanizado para completar o expandir el núcleo correspondiente estableciendo la delimitación de sectores, existen normativas que clasifican dicho suelo en suelo sectorizado ordenado y no ordenado, siendo el suelo sectorizado ordenado aquel suelo para el que el plan general establece directamente su ordenación pormenorizada de forma que se pueda proceder a su ejecución sin tramites de ordenación ulterior constituyendo el suelo urbanizable sectorizado no ordenado aquellos terrenos que el plan general considera susceptibles de urbanización, previa su ordenación pormenorizada mediante el correspondiente plan, en las condiciones y los términos establecidos por el plan general.

En esta última línea se encuentra la Ley del Suelo y de Ordenación del Territorio de Extremadura, al distinguir dentro del suelo urbanizable entre suelo urbanizable con condiciones y suelo urbanizable sin condiciones, siendo el primero el integrado por los terrenos a los que el plan general considera debe asignarse condiciones concretas para su posible desarrollo en los dos primeros quinquenios de ejecución del mismo, dependiendo el desarrollo del plan parcial; estando integrado el urbanizable sin condiciones por los terrenos reservados para su posterior incorporación al proceso urbanizador previo análisis y constatación fehaciente de su necesidad, por lo que la incorporación al proceso urbanístico deberá establecerse en la revisión del programa de actuación que significa la incorporación al suelo urbanizable con condiciones.

Sexto. Ante esta realidad, hay que interpretar que el legislador estatal, en el artículo 7.2.b) controvertido ha utilizado una amplia fórmula para recoger todos los supuestos posibles que con independencia de la concreta terminología urbanística pueda englobar a esta clase de inmuebles.

Ahora bien, no cabe sostener, como mantiene el Abogado del Estado, que todo el suelo urbanizable sectorizado o delimitado por el planeamiento general tiene per se la consideración catastral de suelo urbano, sin distinguir si se encuentra ordenado o no ordenado, y que el artículo 7 sólo excluye de tal consideración al urbanizable no sectorizado sin instrumento urbanístico aprobado que establezca las determinaciones para su desarrollo.

Antes, por el contrario, hay que entender que el legislador catastral quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y programa actuaciones sin necesidad de posteriores tramites de ordenación, de aquel otro que, aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro, por lo que a efectos catastrales sólo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes de ese momento el suelo tendrá, como dice la sentencia recurrida, el carácter de rústico.

Si no se aceptara esta interpretación, perdería de sentido el último inciso del precepto, cuando dice que << los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo >>, porque este momento no puede ser el momento de sectorización o delimitación del terreno urbanizable, si éste se disocia del momento de aprobación del instrumento urbanístico de desarrollo.

No podemos olvidar que el propio TRLCI (RCL 2004, 599), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, afirma en su Exposición de Motivos que el Catastro es un órgano de naturaleza tributaria, siendo su razón de ser la de servir para la gestión de diversas figuras tributarias de los tres niveles territoriales de la Hacienda Pública, y así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en su sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (RTC 1999, 233), en la que refleja que la organización del Catastro, justamente por tratarse de una institución común e indispensable para la gestión de los impuestos estatales más relevantes, es una competencia que ha de encardinarse, sin lugar a dudas, en la de Hacienda General del artículo 149.1.14 de la Constitución (RCL 1978, 2836), y que la información catastral estará al servicio de los principios de generalidad y justicia tributaria de asignación equitativa de los recursos públicos.

Por ello, no puede desconocerse que el régimen jurídico del derecho de propiedad configurado por la norma urbanística incide sobre la regulación tributaria y, en concreto, en la formación del Catastro y en cómo se determina el valor catastral de cada una de las parcelas que se incluyen en ese registro.

De esta interrelación deriva la necesidad de que, por un lado, la descripción catastral atienda, entre otras cosas, a las características físicas, económicas y jurídicas de los bienes, a su uso o destino, a la clase de cultivo o su aprovechamiento (art. 3 del TRLCI) y, por otro lado, que la determinación del valor catastral tenga en cuenta, entre otros criterios, la localización del inmueble o las circunstancias urbanísticas que afectan al suelo (art. 23 del mismo texto), proclamando, por su parte, el art. 11 la obligatoriedad de incorporar los bienes inmuebles en el Catastro, así como las alteraciones de sus características con el designio de que la descripción catastral de los inmuebles afectados concuerde con la realidad.

Séptimo. Es cierto que la Ley 8/2007, de 28 de mayo (RCL 2007, 1020), del Suelo, supuso un cambio en la configuración del derecho de propiedad, al reconocer lo que ella denomina dos situaciones básicas, el suelo rural y el suelo urbanizado, terminando

así la diferenciación establecida por la Ley 6/1998, de 13 de abril (RCL 1998, 959), que distinguía entre suelo urbanizable o no urbanizable, urbano y el suelo de los municipios donde no existía planeamiento, y que los efectos de este cambio se circunscriben a las valoraciones a efectos de expropiación forzosa, venta o sustitución forzosa y responsabilidad patrimonial.

Sin embargo, si se desconectan completamente ambas normativas nos podemos encontrar con valores muy diferentes, consecuencia de métodos de valoración distintos, de suerte que un mismo bien inmueble tenga un valor sustancialmente distinto según el sector normativo de que se trate, fiscal o urbanístico, no siendo fácil justificar que a efectos fiscales se otorgue al inmueble un valor muy superior al que deriva del TRLS, obligando al contribuyente a soportar en diversos tributos una carga fiscal superior, mientras que resulta comparativamente infravalorado a efectos reparcelatorios, expropiatorios y de responsabilidad patrimonial..

Por otra parte, como para calcular el valor catastral se debe tomar como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso aquel pueda superar a este último (art. 23.2 del TRLCI (RCL 2004, 599)) si las ponencias de valores no reconocen la realidad urbanística, podríamos encontrarnos con inmuebles urbanizables sectorizados no ordenados con valor catastral superior al del mercado, con posible vulneración del principio de capacidad económica, que no permite valorar tributariamente un inmueble por encima de su valor de mercado, porque se estaría gravando una riqueza ficticia o inexistente.

En consecuencia, teniendo en cuenta que las Comunidades Autónomas pueden precisar la noción de suelo urbanizable en sus respectivos ámbitos territoriales, y que los Ayuntamientos son competentes para acometer aquellas recalificaciones que estimen necesarias, la homogeneidad en la hermenéutica de los designios del artículo 7 del TRLCI exige acudir, en caso de duda, a los criterios dimanantes del TRLS, evitando las incoherencias generadas por la concurrencia de dos regulaciones tan distintas sobre una misma realidad fáctica.

Como expuso el Tribunal Constitucional, primero en su sentencia 61/1997 de 20 de marzo (RTC 1997, 61) , con ocasión de la inconstitucionalidad planteada respecto al Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992 (RCL 1992, 1468 y RCL 1993, 485), y después en su sentencia 164/2001 de 11 de Julio (RTC 2001, 164), con ocasión de la inconstitucionalidad planteada frente a la Ley 6/1998 de 13 de abril, del Régimen del Suelo y de Valoraciones, el derecho fundamental de propiedad reconocido en el artículo 33 de la Constitución (RCL 1978, 2836) se conforma por su régimen jurídico y el régimen de valoración del suelo, y que tales condiciones son las reguladas en la Ley del suelo estatal, ejerciendo dicha norma una vinculación respecto del resto de normas que inciden, de uno u otro modo, en ciertos aspectos de la propiedad del suelo.

Frente a lo expuesto, de indiscutible alcance general, no cabe invocar el art. 30.2 c) del TRLCI, que admite, dentro del procedimiento simplificado de valoración colectiva un mecanismo específico de valoración en los casos de cambiar el suelo de naturaleza por modificación del planeamiento al incluirlos en ámbitos delimitados, cuando en este caso ni siquiera se trataba de un procedimiento simplificado de valoración colectiva, sino de una valoración colectiva de carácter parcial.

Octavo. Todo lo anterior, nos lleva a la desestimación del recurso interpuesto, al no poder aceptarse la doctrina que postula el Abogado del Estado, sin que proceda hacer pronunciamiento sobre las costas, dada la naturaleza y finalidad del recurso de casación en interés de la ley.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

No haber lugar al recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 26 de marzo de 2013 (JT 2013, 736) de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo, D. Manuel Vicente Garzon Herrero, D. Emilio Frias Ponce, D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, D. José Antonio Montero Fernández, D. Manuel Martín Timon, D. Juan Gonzalo Martínez Mico.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.

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

PACTOS ENTRE PARTES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 22 DE JULIO DE 2014

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. 1.- El planteamiento del presente proceso arranca del contrato de compraventa de una finca -solar para edificar- en escritura pública, el 29 enero 2007, cuyos vendedores fueron los demandantes en la instancia y ahora parte recurrida en casación y la compradora, parte demandada y recurrente en casación, la entidad "PRIUS QUATRO, S.L." Del contrato el problema nace de la siguiente estipulación:

TERCERA: por haberlo estipulado expresamente ambas partes, en documento escrito, la mercantil "PRIUS QUATRO, S.L." acepta hacerse cargo del impuesto de plusvalía.

2.- Una vez consumado el contrato quedó pendiente el pago del impuesto de plusvalía, que no se satisfizo en período voluntario, se tramitó el procedimiento de apremio con recargos e intereses y lo pagaron los vendedores. Estos interpusieron demanda en reclamación del importe que tuvieron que satisfacer. La sociedad compradora no se opuso al pago del principal, importe del impuesto, pero sí al pago de los recargos e intereses y asimismo formularon reconvencción en reclamación de unos gastos que acreditaron como compensación.

Las sentencias de instancia estimaron la demanda y desestimaron la reconvencción. La parte compradora demandada ha formulado el presente recurso de casación.

Segundo. 1.- El recurso de casación, en un motivo único se formula al amparo del artículo 477.2.3º de la Ley de Enjuiciamiento Civil por jurisprudencia contradictoria de las Audiencias Provinciales y concreta que el debate jurídico se centra en determinar si la mercantil compradora venía obligada a la realización de todas aquellas gestiones de orden tributario referidas al impuesto de plusvalía y entre ellas el recabar la información municipal necesaria acerca de la liquidación del impuesto y por tanto sobre el período voluntario de pago, como consecuencia de la estipulación contractual por la que la compradora aceptaba hacerse cargo del impuesto de plusvalía.

2.- Cita varias sentencias contradictorias sobre este tema: unas mantienen que el trámite corresponde a los vendedores y el comprador, con este pacto, debe pagar el principal del impuesto; otras, que este pacto obliga a la obligación principal -pago del impuesto- y a las accesorias -gestión del pago- quedando desentendida la otra parte. Las sentencias que citan son dos de distintas secciones de la Audiencia Provincial de Alicante.

La doctrina de esta Sala, en cuanto a la admisión del recurso, ha sido reiterada y explicada en sendos autos de 15 de enero del año 2013 en este sentido. En relación al motivo segundo del recurso el interés casacional por oposición a la jurisprudencia de las Audiencias Provinciales no ha sido acreditado (artículos 477.2.3 y 483.2.3º LEC), en consecuencia, este motivo incurre en la causa de inadmisión del recurso por inexistencia de interés casacional, pues este elemento exige que sobre un problema jurídico relevante para el fallo de la sentencia recurrida se invoquen dos sentencias firmes de una misma Sección de una AP que decidan en sentido contrario al seguido en otras dos sentencias, también firmes, de una misma Sección.

Esta última ha de ser distinta, pertenezca o no a la misma Audiencia y una de las sentencias invocadas han de ser la recurrida.

Esta es la primera razón por la que no cabe admitir el presente recurso de casación, ya que se citan sentencias que parecen elegidas al azar, sin cumplir las normas que se desprenden de la ley, tal como han sido interpretadas por esta Sala: artículos 477.2.3º y 483.2.3º de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

3.- Como conclusión, del recurso se concreta la pretensión de la parte recurrente, en dos puntos: el primero, que el pacto antes transcrito no puede ser entendido como asunción por el comprador de la gestión del pago del mismo, en todos aquellos supuestos (como el presente) en los que conforme a la ordenanza municipal no pueda ser practicada autoliquidación tributaria; el segundo, que en la gestión del pago de ese impuesto se exige una conducta activa de la vendedora consistente en notificar a los compradores las liquidaciones efectuadas por el Ayuntamiento en período voluntario de pago.

Por lo que incumplida esa obligación por el vendedor, no resultan exigibles al comprador la deuda por los conceptos de recargos de apremio, intereses y costas, generados frente a la Administración por el impago dentro del período voluntario de pago de la liquidación de plusvalía.

Lo anterior no cabe en casación. La función de ésta, como ha reiterado la jurisprudencia (sentencias de 25 junio 2010, 14 abril 2011, 5 mayo 2011, 4 abril 2012) es el control de la aplicación correcta del ordenamiento jurídico; en ningún caso tiene la función de dar la interpretación de un pacto contractual.

Lo que sí ha dicho la jurisprudencia, como doctrina reiterada, es que la interpretación de un contrato o de un pacto contractual corresponde al Tribunal de instancia, salvo el caso excepcional de haber sido arbitraria, ilógica o contraria a derecho: sentencia de 10 de julio de 2014.

Tercero. 1.- También es constante la doctrina de que las causas de inadmisión del recurso, en trámite de poner sentencia, son causas de desestimación.

Así, conforme el artículo 483.2.3º de la Ley de Enjuiciamiento Civil este recurso es inadmisibile -es decir, desestimable- por falta de jurisprudencia (rectius, doctrina de las Audiencias Provinciales) contradictoria, en el sentido antes expuesto. Asimismo, en cuanto a la pretensión esencial sobre la interpretación del pacto contractual, existe doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre dicha normativa, de los artículos 1281 y siguientes del Código civil de que es función de los Tribunales de instancia.

2.- Rechazándose este recurso de casación, procede la condena en costas de la parte recurrente conforme los artículos 398.1 en su remisión al 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

FALLAMOS

Primero. QUE DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS NO HABER LUGAR AL RECURSO DE CASACIÓN interpuesto por la representación procesal de “PRIUS QUATRO, S.L.” contra la sentencia dictada por la Sección 4ª de la Audiencia Provincial de Murcia, en fecha 8 de marzo de 2012¹, **que SE CONFIRMA.**

Segundo. Se condena al pago de las costas del recurso a la parte recurrente.

Tercero. Líbrese a la mencionada Audiencia certificación correspondiente, con devolución de los autos y rollo de apelación remitidos.

1 Fundamentos de Derecho

TERCERO

(.....) como ya nos hemos pronunciado en otras ocasiones, entendemos, ratificando así lo argumentado al respecto por el Juzgador de instancia, que, en efecto, la parte compradora, a tenor de la citada cláusula contractual, asumía también la gestión del impuesto de plusvalía. Y ello porque la asunción de ese pago del impuesto, conlleva no sólo el hecho material de su abono, sino también la realización de las gestiones conducentes al respecto ante la Hacienda municipal, y aún en mayor medida en este caso, como, con acierto, se dice en la sentencia apelada en el que la mercantil recurrente derivó a la entidad gestora de “Cajamar”, la realización de todos los actos posteriores a la compraventa de referencia. En consecuencia, por tanto, hemos de desestimar por su ineficacia en este caso, las alegaciones impugnatorias formuladas por la mercantil recurrente, cuando afirma el error del Juzgador al confundir los recargos, intereses y sanciones derivadas de la presentación extemporánea de la liquidación tributaria, con los recargos e intereses que se generan al no haberse efectuado el pago en período voluntario y por tanto derivados del inicio de la correspondiente vía ejecutiva. Téngase en cuenta, que cuando contractualmente se asumen por la parte compradora las labores correspondientes a la gestión del impuesto y ello tuvo lugar con fecha del mes de enero de 2007, día del otorgamiento de la correspondiente escritura pública, dicha parte queda desde entonces vinculada directamente a la realización de todas aquellas gestiones de orden tributario referidas al impuesto de plusvalía y entre ellas el recabar la información municipal necesaria acerca de la liquidación del impuesto y por tanto sobre el período voluntario de su pago, y ello no consta que fuere realizado por la compradora a través de la gestoría antes indicada. Por ello carecen de fundamento las alegaciones formuladas por la mercantil recurrente, cuando pretende justificar su pasividad en la gestión tributaria, por entender que era la parte vendedora la que venía obligada, como sujeto pasivo del impuesto a comunicarle la liquidación de plusvalía dentro del período voluntario de pago.

En consecuencia, por tanto, y con reiteración de lo argumentado en la instancia, procede la desestimación de este motivo de recurso.

(.....)

Vistas las normas citadas y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

Que DESESTIMANDO el recurso de apelación formulado por la Procuradora Sra. Torres Ruiz en representación de la mercantil “Prius Quattro” S.L., contra la sentencia dictada por el Juzgado Civil nº 7 de Murcia en el Juicio Ordinario nº 839/09, debemos CONFIRMAR íntegramente la misma, con imposición a la parte recurrente de las costas causadas en esta alzada.

