

**INDICE GENERAL**

**2**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**3**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**54**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****3****TEMAS FISCALES**

- LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN SU DÉCIMO ANIVERSARIO: VISIÓN RETROSPECTIVA Y ANÁLISIS DE SU EVOLUCIÓN FUTURA  
*Antonio Montero Domínguez. Inspector de Hacienda del Estado.* ..... 4
- LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS. CUESTIONES JURÍDICAS Y JURISPRUDENCIA  
*María Mercedes Toledo Delgado. Licenciada en Económicas. Master en Asesoría Fiscal y Tributación.* ..... 17
- INFORME SOBRE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014, RESPECTO DE LA TRIBUTACIÓN EN EL REINO DE ESPAÑA POR EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 35
- APLICACIÓN TRANSITORIA DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014, RELATIVO AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES ESPAÑOL  
*Javier Máximo Juárez González. Notario de Valencia. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (con la colaboración de Paz Juárez Olmos, Grado de Derecho y ADE)* ..... 40

**NOVEDADES NORMATIVAS**

- LEY 15/2014, DE 16 DE SEPTIEMBRE, DE RACIONALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO Y OTRAS MEDIDAS DE REFORMA ADMINISTRATIVA ..... 44
- LEY 17/2014, DE 30 DE SEPTIEMBRE, DE ADOPCIÓN DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA DE REFINANCIACIÓN Y REESTRUCTURACIÓN DE DEUDA EMPRESARIAL ..... 46

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 47

**TRIBUTOS MUNICIPALES****54****TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 55

## Tributos Oficinas Liquidadoras

### TEMAS FISCALES

- **LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN SU DÉCIMO ANIVERSARIO: VISIÓN RETROSPECTIVA Y ANÁLISIS DE SU EVOLUCIÓN FUTURA**
  - » Antonio Montero Domínguez. Inspector de Hacienda del Estado ..... 4
- **LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS. Cuestiones jurídicas y jurisprudencia**
  - » María Mercedes Toledo Delgado. Licenciada en Económicas. Master en Asesoría Fiscal y Tributación ..... 17
- **INFORME SOBRE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014, RESPECTO DE LA TRIBUTACIÓN EN EL REINO DE ESPAÑA POR EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES** ..... 35
- **APLICACIÓN TRANSITORIA DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014, RELATIVO AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES ESPAÑOL**
  - » Javier Máximo Juárez González. Notario de Valencia. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (con la colaboración de Paz Juárez Olmos, Grado de Derecho y ADE) ..... 40

### NOVEDADES NORMATIVAS

- **RACIONALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO Y OTRAS MEDIDAS DE REFORMA ADMINISTRATIVA**
  - » Ley 15/2014, de 16 de septiembre de 2014 ..... 44
- **ADOPCIÓN DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA DE REFINANCIACIÓN Y REESTRUCTURACIÓN DE DEUDA EMPRESARIAL**
  - » Ley 17/2014, de 30 de septiembre de 2014 ..... 46

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**
  - » Donación de explotación agraria, propiedad del usufructuario, al resto de los cotitulares y donación del usufructo, igualmente, en favor del resto de cotitulares ..... 47
  - » Donación parcial de la mayoría del capital de tres sociedades anónimas a los tres hijos integrados en el grupo de parentesco, una de las hijas ejerce, en cada entidad, funciones directivas con contrato laboral de gerente ..... 48
  - » Mantenimiento de la reducción del artículo 20.6 de la ley del ISD en los supuestos de contratación del donante como farmacéutico “adjunto o sustituto” en los términos establecidos por la ley de atención y ordenación farmacéutica del principado de Asturias ..... 48
  - » Adquisición onerosa por la coheredera de la parte alícuota de la otra adquirente “mortis causa” ..... 49
  - » Comunidad autónoma competente en la donación o adquisición “mortis causa” de inmuebles ..... 49
  - » Asociación heredera en un 25% de la herencia del fallecido ..... 50
  - » Canje de valores, adquiridos mortis causa, aplicándose la reducción prevista en el artículo 20.2 LISD, en la que se entregarán a los socios participaciones en las nuevas sociedades resultantes de la escisión ..... 50
  - » Cobro en 2012 por la heredera de una cantidad variable, calculada en función de los resultados de producción al cierre del ejercicio 2011, habiéndose producido el fallecimiento el 27 de diciembre de 2011 ..... 51
  - » Renta vitalicia adquirida por legado ..... 51
  - » Administración competente para la exacción del ISD ..... 51
  - » Aplicación de la reducción del 99% en el ISD en caso de fallecimiento de un propietario o su esposa en régimen de gananciales de fincas rústicas, dado de alta en la actividad ..... 52
  - » Contratos de renta vitalicia o de rentas aseguradas, a nombre de cada uno de los cónyuges, resignando como beneficiario en cada contrato al otro cónyuge ..... 52
  - » Adquisición hereditaria del ex-cónyuge de la madre ..... 53

## LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN SU DÉCIMO ANIVERSARIO: VISIÓN RETROSPECTIVA Y ANÁLISIS DE SU EVOLUCIÓN FUTURA

**ANTONIO MONTERO DOMÍNGUEZ.** *Inspector de Hacienda del Estado.*

### PRIMERA PARTE: PASADO Y PRESENTE

Durante los diez años de vigencia de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT), se han producido varias modificaciones de la misma, con distintas finalidades.

La primera se introdujo a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que tenía por objeto la aprobación de diversos cambios normativos destinados a la prevención del fraude fiscal.

La siguiente modificación de la LGT se produjo a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, modificación en éste caso de carácter totalmente puntual y muy específica, ya que se trataba, simplemente, de adecuar la norma al derecho comunitario en materia de responsabilidad de los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actuasen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

A finales del año 2009, se produjo una modificación de la LGT, que a diferencia de las ya señaladas, traía causa de otras modificaciones legales.

En efecto, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, fue aprobada como culminación de un largo proceso de debate entre el Estado y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, para reformar el Sistema de Financiación autonómica y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

A través de esta Ley se introdujeron los cambios que no requerían el rango de Ley Orgánica, complementando así la reforma de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas por la Ley Orgánica 3/2009.

Por lo que se refiere a la LGT, la reforma del sistema de financiación hizo necesarias una serie de modificaciones en su Título V, Revisión en vía administrativa, para adaptar materias tales como el ámbito de aplicación de las reclamaciones económico-administrativas, redefinir los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, modificar la organización y competencias de los órganos económico-administrativos y, además, modificar los criterios de fijación del criterio administrativo vinculante.

Posteriormente, el año 2011 fue testigo de la aprobación de dos leyes que tuvieron incidencia en la LGT.

La primera de ellas fue la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, a través de la cual se produjo la adaptación de la normativa tributaria a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, mediante la modificación de la regulación de la notificación por comparecencia. Dicha ley también afectó al concepto de Tasa modificando el preexistente que en la misma ley se contenía.

Más tarde, ese mismo año, la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, afectó, de nuevo, a la LGT.

El objetivo de esa modificación fue coordinar la actuación de la Administración tributaria en caso de concurso, para lo cual se estableció la clara prevalencia de la norma concursal frente a la tributaria en supuestos de concurso en que uno de los acreedores fuese la Hacienda Pública al tiempo que se adaptaba el mecanismo de coordinación en caso de concurrencia del procedimiento administrativo de apremio tributario con el procedimiento concursal.

El año 2012 supuso un hito importante en la adaptación de la LGT a la realidad social.

Y lo fue porque en los últimos días del año se aprobó la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Esta norma, en paralelo, sólo parcialmente, a la Ley 36/2006, citada más arriba, tenía por objeto la lucha contra el fraude. Y decimos parcialmente porque mientras que en aquella anterior, la de 2006, la LGT era sólo una de las normas afectadas, en la

Ley 7/2012 la LGT era el objeto nuclear de la reforma, tal y como se señalaba en su exposición de motivos, en la que figura que:

*“(...)Esta Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude.(...)”.*

Y en esa situación llegamos al año 2013, en el que dos normas incidieron en la LGT.

La primera, la Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas, que estableció un nuevo supuesto de cesión de información por parte de la Administración tributaria para colaborar con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.

La segunda, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que modificó la regulación censal en relación con las sociedades en constitución y los empresarios individuales que presentasen el documento único electrónico para realizar telemáticamente sus trámites de constitución e inicio de actividad, de acuerdo con lo previsto en la Ley 14/2013 de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización.

A la vista del conjunto de modificaciones que se ha expuesto, serían destacables, quizás, al menos para éste autor, y en referencia a la afectación al régimen jurídico que las mismas han supuesto para el conjunto de los obligados tributarios, las operadas a través de la Ley 36/2006 y 7/2012, y esencialmente ésta última.

Recuérdese que ambas normas tenían por objeto fundamental, adaptar la ley a las nuevas realidades que, ilícitamente, socavan el deber constitucional de contribuir.

Sin salirnos del rango normativo legal, también merecen una breve recapitulación los cambios producidos a través de la figura del Real Decreto-Ley durante los diez años de vigencia de la LGT.

Así, hemos de retrotraernos al año 2011 para ver el primer Real Decreto-ley que afectó a la LGT vigente: el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

El Real Decreto-Ley fue utilizado en esa ocasión porque era preciso cumplir con el mandato comunitario de trasponer la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, introduce varios cambios importantes en el ámbito de la asistencia mutua.

La entidad de estos cambios necesarios, de rango legal, debía hacerse a través de la LGT, habida cuenta de su carácter codificador, de forma que en ella se incorporasen todas aquellas normas necesarias para regular la asistencia mutua.

Esa trasposición debía realizarse antes de 31 de diciembre de 2011. La incidencia del calendario electoral, que conllevó la disolución de las Cortes Generales, impidió la tramitación de un proyecto de ley ordinaria para materializarla, por lo que sólo podía hacerse, con ese rango normativo, mediante Real Decreto-Ley.

La modificación quedó ceñida a esa materia, centrándose en la incorporación de nuevo Capítulo VI en el Título III de la LGT.

En el año 2012 fue precisa, de nuevo, la utilización la figura normativa, en este caso el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

La modificación en este caso fue, de nuevo, quirúrgica.

Tuvo como objetivo adaptar la regulación que en la LGT se contenía en materia de valoración de la concurrencia de la regularización por el obligado tributario en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, tal y como rezaba su exposición de motivos:

*“(...)Por último se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela. A tal efecto se introduce la correspondiente modificación en la Ley General Tributaria.(...)”.*

No hay que olvidar que en el propio texto se señalaba que, como consecuencia de la situación por la que atravesaba la economía española, se venían adoptando diversas medidas con el fin de corregir lo antes posible los principales desequilibrios que se manifestaban en aquélla, revistiendo singular importancia la reducción del déficit público.

En ese contexto, y por la finalidad perseguida con la modificación explicitada más arriba, se utilizó este vehículo normativo.

Finalmente el Real Decreto-ley 16/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones, modificó la LGT para incorporar un supuesto más de

cesión de la información tributaria, en este caso para colaborar con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

La utilización, en este caso, del Real Decreto-ley para modificar la LGT fue consecuencia, directa, del contenido nuclear de la norma, extra tributario, pero que hacía necesaria esa modificación para, esencialmente, permitir aplicar la norma que regulaba las aportaciones de los usuarios en las prestaciones sanitarias (muy particularmente la prestación farmacéutica ambulatoria).

## SEGUNDA PARTE: EL FUTURO INMEDIATO

Recientemente se hizo público el texto del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a efectos de cumplimentar el preceptivo periodo de información pública, uno de los trámites por los que ha de transitar con carácter previo a su aprobación por parte del Consejo de Ministros como Proyecto de Ley para su remisión, inmediata y posterior, a las Cortes Generales, para su tramitación parlamentaria.

Antes de que esa última remisión se produzca, el texto deberá ser informado por el Consejo General de Poder Judicial y por el Consejo de Estado, habida cuenta de que, por lo que al primero respecta, se propone la modificación de normas de carácter procesal (fundamentalmente la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa y la Ley de Enjuiciamiento Criminal) y, respecto del Alto Órgano Consultivo del Estado, porque se desarrollan materias vinculadas al derecho de la Unión Europea (esencialmente el nuevo Título VII que se proyecta, referido a las recuperación de las ayudas de Estado).

En esta parte, el comentario pretende realizar una aproximación a los objetivos del anteproyecto citado.

Por motivos puramente sistemáticos se realizarán los comentarios siguiendo el orden de los Títulos de la LGT agrupándolos, cuando ello sea conveniente, por las mismas razones, incorporando al final los comentarios relativos a los nuevos Títulos que se proyectan así como a otras disposiciones que se integran en el texto del anteproyecto.

Y lo primero que ha de hacerse es reproducir parcialmente la exposición de motivos del anteproyecto, para situar la razón global de los cambios que se proyectan.

Dicha exposición establece, en sus prolegómenos, lo siguiente:

*“Desde su entrada en vigor, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha sido objeto de varias modificaciones si bien la que ahora se implementa es la de mayor calado, afectando a diversas partes del texto legal, que encuentran su justificación en motivos de diversa índole que más adelante se detallan, asegurando esta reforma, tanto en las materias que son objeto de modificación como en las de nueva incorporación, el mantenimiento del carácter codificador que de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se reconoce en su exposición de motivos.*

*Esta norma sigue el principio de adaptación continua de la norma tributaria a la evolución de la sociedad y, muy particularmente, a los mecanismos que, de diversa índole, conforman las relaciones jurídicas y económicas entre los ciudadanos, relaciones sobre las que gravita, en última instancia, la obligación tributaria, adaptación que, sin embargo, trata de respetar en todo momento un principio de estabilidad de la normativa que fortalezca la seguridad jurídica en beneficio de los operadores jurídicos que aplican el sistema tributario: los obligados tributarios, los colaboradores sociales y la propia Administración Tributaria.*

*En ese sentido, la presente Ley sigue las pautas marcadas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y la más reciente Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.*

*Las necesidades que tratan de ser cubiertas con el presente texto son de diversa índole, integrando modificaciones exclusivamente técnicas respecto de preceptos ya incorporados en la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, e incorporando nuevas figuras sustantivas y procedimentales para cubrir vacíos legales actualmente existentes o adaptar la norma para superar situaciones de controversia interpretativa, administrativas y jurisdiccionales, puestas de manifiesto a lo largo de estos años.*

*Los objetivos esenciales que persiguen las modificaciones son los siguientes:*

*El reforzamiento la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario.*

*Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.*

*Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.*

*Estos objetivos pueden sintetizarse en uno solo: mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz.(...)”.*

## **TÍTULO I. DISPOSICIONES GENERALES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO**

El primer comentario que ha de realizarse se refiere al artículo 5 de la ley, que nos servirá como ejemplo de lo que podría denominarse una modificación puramente “técnica”, ya que la misma se deriva de otros cambios que se incluyen en el proyecto que precisan de ajustes en otros artículos.

En el caso que citamos el artículo 5 se modifica simplemente para incluir en el mismo la referencia a los nuevos títulos VI y VII, en relación con la definición de Administración Tributaria.

El segundo cambio propuesto tiene mayor alcance, pues se refiere, directamente, a la conformación del criterio administrativo. A tal efecto se intenta modificar el artículo 12, que se refiere a la interpretación de las normas tributarias, para recoger, explícitamente, lo que en la actualidad ya se deduce de la configuración de la norma, que no es otra cosa que el hecho de que el criterio administrativo sentado a través de las contestaciones vinculantes a las consultas tributarias también se establece cuando ese mismo criterio es sentado en informes de otra naturaleza, bajo la configuración de disposiciones interpretativas o aclaratorias, si estas fuesen dictadas por el órgano competente para contestar a las citadas consultas, esencialmente la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Resulta igualmente trascendente la iniciativa que pretende hacer evolucionar la figura del Conflicto en la aplicación de la norma, mediante la modificación del artículo 15 del texto vigente, para permitir dos cosas:

- ❖ La primera, poder sancionar la utilización de figuras negociales abusivas en aquellos supuestos en que éstas reproduzcan, mimeticen, negocios previamente declarados como abusivos por parte de la Administración Tributaria. Evidentemente, esta posibilidad pasa por la necesaria publicidad de esas declaraciones.
- ❖ La segunda, incorporar la posibilidad de que la declaración de conflicto no se haga siempre con ocasión de la apertura previa de un procedimiento de inspección por parte de la Administración respecto de un obligado tributario concreto, sino que sea factible en relación con estructuras que sean conocidas por parte de la Administración con ocasión del desarrollo, esencialmente, de su actividad investigadora, más que comprobadora. A estos efectos se pretende modificar el artículo 159 de la LGT.

## **TÍTULO II. LOS TRIBUTOS**

Con el mismo alcance puramente técnico que el señalado más arriba en relación con el artículo 5, se pretende modificar el artículo 46, en relación con la representación, para incorporar las referencias a los nuevos títulos VI y VII.

El ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos también es objeto de propuesta, y concretamente para incorporar en el catálogo de deudas inaplazables del artículo 65 las derivadas de la recuperación de las ayudas de Estado reguladas en el título VII.

De singular importancia es la modificación propuesta consistente en la incorporación de un nuevo artículo 66 bis, destinado, exclusivamente, a señalar otra realidad jurídica preexistente: la diferencia que existe entre el derecho a liquidar y el derecho a comprobar.

Ambos derechos son diferentes y la precisión que se pretende incorporar en la norma tiene por finalidad, esencialmente, permitir el ejercicio de derechos por parte de la Administración y por parte del obligado tributario en relación con obligaciones tributarias respecto de las que no se ha producido la prescripción del derecho a liquidar en las que inciden elementos integrados en obligaciones tributarias respecto de las que sí se ha producido dicha prescripción.

Esta modificación se complementa, de manera ineludible, con las que se refieren a los artículos 106.5 (medios de prueba) y 115 (derecho de la Administración a comprobar).

Una modificación que puede resultar, a priori, menor, es la que se contiene en el artículo 67; pero esa apariencia sería errónea.

En efecto, a través de la inclusión de la regla de inicio de cómputo del plazo de prescripción en los tributos periódicos por recibo, ámbito natural de actuación de las Administraciones Tributarias Locales, se elimina un vacío que, tradicionalmente, ha tenido que ser solventado por vía interpretativa.

Sin duda alguna una modificación relevante es la que se produce en el artículo 68, a través de la cual se pretende dar carta de naturaleza al concepto de obligación tributaria conexa, entendida, según reza la modificación, como aquella en la que alguno de sus elementos resulta afectado o se determina en función de los correspondientes a otra.

Lo que establecerá el precepto es que la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar una obligación tributaria determinará, también, la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar y del derecho a solicitar la devolución de ingresos

indebidos de la conexas, aunque la actuación de la Administración, evidentemente, se haya dirigido, formalmente, ab initio, sólo a la liquidación de la primera citada.

Este precepto ha de ser analizado conjuntamente con otros que completan la regulación, y en concreto con las modificaciones que se integran relativas a los artículos 73.1, 224.5, 233.7 y 239.7, que deben ser examinadas, todas ellas, conjuntamente.

Siguiendo el orden las modificaciones, el artículo 69, extensión y efectos de la prescripción, también es objeto del anteproyecto, en este caso para realizar una mera corrección en la remisión que en su apartado 1 se contiene al artículo 68.

También pretende actualizarse el artículo 81 LGT, que regula las medidas cautelares.

La actualización trae causa del nuevo Título VI que pretende aprobarse, regulador de la actuación de la Administración en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, y tiene como objetivo regular la posibilidad de adopción de medidas cautelares antes o bien con posterioridad al inicio del procedimiento de liquidación de deudas vinculadas a delito.

La finalidad es clara: establecer un plazo ampliado de vigencia de la medida cautelar acompasado al máximo a la incidencia que la tramitación del proceso penal puede tener en la determinación de la deuda tributaria liquidada por la Administración.

Por la misma razón, habida cuenta de la existencia de excepciones en la práctica de esas liquidaciones vinculadas a delito por parte de la Administración, se realiza un ajuste en el precepto para contemplar esa situación.

Por último, el Título II de la norma se ve afectado en su artículo 82, garantías en aplazamientos y fraccionamientos, de nuevo por una cuestión puramente técnica, para modificar la remisión que se realiza en su apartado 1 al artículo 81.

### TÍTULO III. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

La primera modificación que se contempla afecta al artículo 95, en relación con el carácter reservado de los datos en poder de la Administración Tributaria.

La modificación tiene por objeto recoger la posibilidad de publicar listados de deudores sin que ello suponga una vulneración del derecho a la intimidad.

De la misma forma, el precepto recoge otra realidad jurídica preexistente: la incidencia que en ese carácter reservado tienen las obligaciones que vienen impuestas por del Derecho de la Unión Europea.

Hace un instante se hizo referencia a la publicación de listados de deudores. Pues bien, esta novedad en la LGT se pretende incorporar a través de un nuevo artículo 95 bis, a través del cual se prevé la posibilidad de que la Administración Tributaria acuerde la publicación de listados de personas físicas, jurídicas y entidades que, con la condición objetiva de deudores de la Hacienda Pública, cumplan determinados requisitos.

Dichos requisitos son de carácter cuantitativo (deudas por encima de un millón de euros) y cualitativos (deudas en procedimiento de apremio en determinadas condiciones, entre ellas, que hubiese transcurrido al menos un año en dicho procedimiento para las deudas y sanciones que representen al menos el 25% de la cuantía pendiente de ingreso).

Es preciso hacer notar que el endeudamiento no sólo se referirá a las deudas tributarias en sentido estricto (artículo 58 LGT) sino que también se refiere a las sanciones tributarias.

El cumplimiento de los requisitos exigidos para quedar incorporado al listado se referirá al 31 de diciembre de cada año, estableciéndose, además, mecanismos de corrección y recurso.

En otro orden, recuérdese que el anteproyecto pretende incorporar un nuevo título VI a la LGT, regulador de las liquidaciones vinculadas a delito.

Pues bien, a través de la modificación del artículo 101 LGT, concepto y clases de liquidaciones tributarias, se atribuye expresamente el carácter de provisional a dichas liquidaciones.

El artículo 104, plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa, contiene una modificación meramente técnica, ya que se deriva de la que se efectúa en el artículo 150 LGT, plazos en el procedimiento de inspección, consistente en incorporar en el primer precepto citado los periodos de suspensión que se integran en el segundo mencionado.

El artículo 106, normas sobre medios y valoración de la prueba, contiene tres modificaciones.

La relativa al apartado 5 ya fue objeto de cita más arriba en relación con las obligaciones tributarias conexas, y está referido a los medios de prueba en relación con ejercicios en los que se hubiese producido la prescripción de derecho a liquidar.

La que se integra en el apartado 1 del precepto resulta también significativo, pues si bien se mantiene el carácter de la factura como medio de prueba relevante, dicho carácter no priva a la Administración de la posibilidad de desvirtuarlo de forma que, de ser cuestionadas de forma motivada las operaciones que se documentan en la factura, corresponderá al obligado tributario probar la realidad y legalidad de las mismas.

Por otra parte, el artículo se modifica mediante la introducción de un nuevo apartado 6, de extraordinaria relevancia, para establecer una mayor rigidez en lo tocante al momento de aportación de las pruebas en la esfera gestora y en la esfera revisora, sin por ello menoscabar el elemental derecho de defensa, elevando a rango de ley lo que ahora mismo ya se contempla a nivel reglamentario.

En el artículo 108, presunciones en materia tributaria, se pretende incorporar una presunción derivada de la falta de colaboración por parte del obligado tributario.

En efecto, en los tributos con periodos de liquidación inferior al año, esencialmente IVA, la falta de identificación por parte del obligado de los periodos a los que resultarían imputables las cuotas devengadas, determinará la posibilidad de que la distribución de la cuota anual se realice, de oficio, por parte de la Administración, de forma lineal entre los periodos en cuestión.

El artículo 119, la declaración tributaria, contiene algo que quizás pudiese definirse como una cláusula antiabuso, si a su finalidad se atiende, ya que a través del nuevo apartado 4 que se pretende incorporar al precepto se prohíbe que, mediante la técnica de las declaraciones complementarias o de las declaraciones rectificativas, se puedan modificar autoliquidaciones ya presentadas con la finalidad de materializar una reestructuración de las partidas pendientes compensación o deducción con la sola intención de modificar la deuda derivada de un procedimiento de aplicación de los tributos iniciado por la Administración (de naturaleza esencialmente comprobadora).

El artículo 135, tasación pericial contradictoria, es objeto de modificación con un objetivo simple: establecer que la presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria también suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador asociado a la regularización de la cuota a la que se refiera la comprobación. Si dicho procedimiento sancionador se hubiese iniciado ya, lo que se suspenderá es el plazo máximo para su finalización.

Lógicamente también se prevé el supuesto de que la sanción ya hubiese sido impuesta al solicitar la TPC, si como consecuencia de la misma se dictase una nueva liquidación, la sanción originaria devendrá nula.

El procedimiento de comprobación limitada, artículo 136, también es objeto del anteproyecto.

Y lo es para atajar una situación que se produce en la realidad.

Como es bien sabido, en este procedimiento la Administración Tributaria no puede analizar la contabilidad mercantil del obligado tributario. Pero nada impide que el obligado la aporte, voluntariamente, si entiende que ello conviene a su derecho.

Siendo ésta segunda la situación, una vez dictada la correspondiente liquidación, si la misma es cuestionada por el obligado tributario, el mero hecho de que la Administración haya utilizado la contabilidad aportada motu proprio por el reiterado obligado, se vuelve en contra de la actuación, por haberse excedido las facultades tasadas en la norma.

Para salvar esa situación, aberrante en opinión de quién esto escribe, la ley pretende permitir que dicha contabilidad pueda ser objeto de examen cuando sea aportada voluntariamente por el obligado tributario, sin que ello vicie la actuación.

Sin duda alguna una de las novedades más relevantes del proyecto se refiere a la evolución de la norma en cuanto a los plazos del procedimiento de Inspección.

Los cambios más significativos que se pretenden incorporar en el artículo 150 son los siguientes:

- ❖ Se establece un plazo general de 18 meses y un plazo de 27 meses aplicables a supuestos concretos de mayor complejidad.
- ❖ Se sustituyen las interrupciones y dilaciones en el procedimiento por supuestos tasados de suspensión que no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Es posible que la suspensión solo afecte a parte de los periodos, obligaciones tributarias o elementos comprobados, en cuyo caso el procedimiento continuará respecto de la parte no afectada.

- ❖ Por otro lado, se regulan tres supuestos de extensión del plazo:
- ❖ Por los periodos de suspensión de actuaciones con el obligado tributario, concedidos a solicitud del mismo.
- ❖ En los casos en que, tras la reticencia del obligado tributario a aportar la información requerida, este aporte de forma tardía la documentación.
- ❖ Cuando, habiéndose señalado la procedencia de regularizar la situación tributaria a través del método de estimación indirecta como consecuencia de cualquiera de las circunstancias señaladas en el artículo 53.1 de la LGT, el obligado aporte documentación que incida en la procedencia de la aplicación del citado método de estimación.

Otra novedad trascendente se incorpora en el anteproyecto a través del artículo 158, dedicado a la regulación del método de estimación indirecta, ya que el precepto evoluciona de forma intensa para recoger los nuevos sistemas de estimación que podrán ser utilizados por parte de la Administración Tributaria para fijar bases: signos, índices, módulos, datos económicos y del proceso productivo del obligado tributario, muestras, estudios del sector, etc.

Además se establecen normas específicas diferenciando imposición directa e indirecta, con referencia a ventas-prestaciones/compras-gastos y a cuota repercutida/cuota soportada-deducible.

También se introduce una regla específica, ya comentada en relación con el artículo 108, sobre distribución de cuotas linealmente en tributos con periodos de liquidación inferior al año.

#### TÍTULO IV. LA POTESTAD SANCIONADORA

El Título IV de la LGT permanece sustancialmente inalterado, ya que prácticamente ninguna modificación se incorpora al mismo a través del anteproyecto, y las que se hacen son, de nuevo, puramente técnicas, en el sentido de que derivan de otras acometidas en el anteproyecto.

La primera afecta al artículo 180, no concurrencia de sanciones tributarias, y tiene por finalidad eliminar del precepto lo que se incorpora en el nuevo Título VI.

La segunda se refiere al artículo 211, terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria, para adaptarlo a los nuevos plazos del procedimiento de inspección.

#### TÍTULO V. REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA

El primer artículo que pretende modificarse es el 213, para incorporar en el listado de medios de revisión uno que se propone ex novo en el texto, en concreto la revocación de actos dictados al amparo de normas declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, medio al que haremos referencia a renglón seguido.

La modificación del artículo 213 es meramente técnica, como indicamos, de la misma forma que la que se refiere al artículo 216, precepto que incorpora el listado de procedimientos especiales de revisión, para añadir al mismo, como en caso anterior, el nuevo medio especial citado en el párrafo anterior.

Es el proyectado nuevo artículo 219 bis el que desarrolla el más arriba citado nuevo medio de revisión.

A través del mismo se pretende dotar al sistema tributario de una herramienta específica que permita recomponer la situación en aquellos supuestos en los que un acto de la Administración Tributaria deviniese no conforme a derecho como consecuencia de que la norma a cuyo socaire fue dictado hubiese sido, a su vez, declarada no conforme con el ordenamiento jurídico, ya fuese el interno, doméstico (ilegalidad o inconstitucionalidad), ya fuese el ordenamiento de la Unión Europea (no conformidad con dicho ordenamiento).

Mediante este procedimiento se podrá obtener la reparación de daño causado como consecuencia de dicho acto administrativo en aquellos supuestos en los que no pudiese operar la devolución de ingresos indebidos ordinaria por haber adquirido firmeza el acto administrativo en cuestión, de forma que este mecanismo revocatorio pretende sustituir, exclusivamente en el ámbito tributario, al procedimiento que en la actualidad, y con carácter general para el conjunto de los actos administrativos, se conforma a través de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Es de destacar que el procedimiento señala un límite esencial: la prescripción. Si esta hubiese jugado, no será posible la revocación.

En un momento anterior hicimos referencia a las modificaciones que afectaban al Título III de la LGT, la aplicación de los tributos.

En aquel momento guardamos silencio en relación con uno de los preceptos allí encastrados, el artículo 120, y en concreto en relación con la modificación que se propone para su nuevo apartado 4. Y lo hicimos porque es ahora cuando es procedente comentarla.

En efecto; si el artículo 219 bis se aplica en relación con actos dictados por la Administración, no es menos cierto que puede suceder que el acto o actuación que se deriva de la aplicación de la norma declarada no conforme a derecho no haya sido dictado por aquella, sino que haya sido materializado por el obligado tributario. El ejemplo más claro es la presentación de una autoliquidación.

Pues bien, precisamente porque esta es una realidad jurídica habitual, en conexión con el mecanismo de revocación del 219 bis se integra en el artículo 120 LGT la posibilidad de rectificar autoliquidaciones en el supuesto de que las mismas hubiesen sido presentadas al amparo de normas declaradas, de nuevo, ilegales, inconstitucionales o no conformes al Derecho de la Unión Europea.

Siguiendo el ordinal de los preceptos afectados, el siguiente es el artículo 221 LGT, que se dedica a la regulación de la devolución de ingresos indebidos.

Las modificaciones, son tres, que se proponen para este precepto son técnicas, ya que pretenden reflejar el nuevo procedimiento de liquidación en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, el nuevo procedimiento de revocación que acabamos de comentar así como la rectificación de autoliquidaciones a la que también hemos hecho referencia.

El artículo 229 LGT, competencias de los órganos económico-administrativos, también es objeto de la propuesta.

A través de su modificación se pretende establecer un nuevo mecanismo para la unificación de criterio intra Tribunales Económico-administrativos consistente en prever la posibilidad de que los Presidentes de los TEA puedan promover la adopción de resoluciones de unificación de criterio cuando exista disenso en el fondo de las resoluciones dictadas por los mismos.

Esa posibilidad se contempla respecto del TEAC en relación con los TEAR y de cada TEAR en relación con sus Salas desconcentradas.

Otras modificaciones que se pretenden introducir en este precepto, en el marco de las competencias de los Tribunales, se refieren a la atribución de las mismas en supuestos de domiciliación fuera de España, a la tramitación en casos de alzada ordinaria ante el TEAC y al reconocimiento del carácter de los TEA como órganos jurisdiccionales a efectos de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El artículo 230 LGT pretende evolucionar para establecer nuevas reglas de acumulación de las reclamaciones económico-administrativas, reformulando aquellas para adaptarlas a la casuística que, en la práctica, se ha demostrado más necesaria en la búsqueda de la mayor eficiencia de la asignación de recursos, materiales y humanos, de cara a la tramitación y resolución de aquellas.

También pretende modificarse el artículo 234 en materia de representación. Y este cambio no es menor.

A través de la nueva redacción del apartado 2 del artículo se presumirá acreditada la representación, a efectos de la reclamación, dando validez a la que hubiese sido admitida en sede gestora.

Y, además, aflora el primer cambio de una serie que tiene por objeto modernizar los procedimientos de revisión: la incorporación del uso de medios electrónicos.

Así en este precepto se contempla la posibilidad de que las notificaciones se practiquen a través de la publicación en la sede electrónica de los TEA, siendo obligatorio este sistema, por la remisión que se contiene al artículo 235 LGT, en supuestos en los que la interposición de la reclamación deba hacerse por medios electrónicos, supuestos éstos referidos a los obligados tributarios que a su vez estén obligados a recibir comunicaciones y notificaciones por estos mismos medios.

Otra novedad que se pretende incorporar al precepto se refiere a la posibilidad de condena en costas en supuestos de inadmisión de la reclamación, si bien para que ésta sea factible en los casos en que sea susceptible de interposición el recurso de alzada ordinario, la citada condena deberá ser confirmada en esa segunda instancia.

El artículo 235 de la norma, iniciación del procedimiento en primera o única instancia, también pretende ser objeto de modificación en relación con el silencio administrativo, ya que se vuelve a la dicción anterior del régimen normal en derecho administrativo, de forma que producido el silencio administrativo, la reclamación podrá interponerse en cualquier momento desde el día siguiente a que dicho silencio hubiese surtido efectos.

En esa línea también se pretende regular los efectos que la resolución expresa por parte del órgano gestor una vez producido el silencio administrativo y antes de que la reclamación hubiese sido resuelta, estableciéndose una presunción de conformidad con la resolución dictada para el caso de que el obligado tributario no hiciese manifestación expresa al respecto.

Otra novedad es la inclusión en el apartado 3 del precepto de la referencia al expediente electrónico, señalándose, finalmente, como más arriba se indicó, que la reclamación deberá presentarse a través de la sede electrónica del órgano que dictó el acto objeto de impugnación cuando el obligado tributario esté vinculado por el régimen de notificaciones electrónicas obligatorias (particularmente relevante en el caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria).

El artículo 236, ya en el ámbito de la tramitación de las reclamaciones, es objeto de modificación para incorporar la puesta de manifiesto en el caso de los expedientes electrónicos, debiéndose tener en consideración la mención que en su apartado 4 se contendrá en relación con la aportación de pruebas, habida cuenta de la limitación que se incorpora en el artículo 106.6 LGT, ya vista en los comentarios al Título III.

El artículo 237, extensión de la revisión en vía económico-administrativa, acrece mediante la incorporación de un nuevo apartado para regular el planteamiento de cuestiones prejudiciales por parte de los TEA ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, caracterizándose por el escrupuloso respeto al derecho que las partes en litigio tienen a formular alegaciones con carácter previo al planteamiento de aquellas.

El artículo 238, terminación de las actuaciones, contiene una modificación técnica en su apartado 2, consistente en la remisión al nuevo artículo 241 bis, recurso de anulación.

El artículo 239, resolución de la reclamación, integra una norma importante: la vinculación que para la Administración tienen las resoluciones de los TEAC en reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares reguladas en el artículo 227.4 de la ley (obligación de repercutir y soportar la repercusión; obligación de practicar y soportar retenciones; obligación de expedir, entregar y rectificar facturas; obligaciones entre sustituto y contribuyente), cuando dichas resoluciones hubiesen adquirido firmeza.

Esta vinculación se referirá a la calificación jurídica de los hechos que se hubiese producido en la reclamación instada por un particular en relación con la actuación del otro vinculado por la relación jurídico-tributaria establecida entre ambos.

El artículo 240, que establece el plazo de resolución de las reclamaciones, también se modifica, pero por una cuestión puramente técnica, para adecuarse a la nueva regulación del juego del silencio administrativo que se comentó más arriba.

El artículo 241, en el que se regula el recurso de alzada ordinario, es objeto de modificación para permitir que la Administración solicite la suspensión de la resolución dictada en primera instancia cuando existan indicios de que el cobro de la deuda puede verse frustrado o gravemente dificultado. La decisión corresponderá, en exclusiva, al TEAC.

En el nuevo artículo 241 bis se da individualidad al recurso de anulación contenido ya hoy en el artículo 239.6 LGT.

Y en relación con la ejecución del fallo, lo que hoy día no es más que un incidente de ejecución regulado a nivel reglamentario, eleva su rango normativo para convertirse en recurso independiente, a través de un nuevo artículo 241 ter, con la misma base preexistente.

Con un carácter menor es objeto de modificación el artículo 242, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, para hacer referencia global a los TEA del Estado en su apartado 1 y, sobre todo, para reducir el plazo de resolución a la mitad, situándolo en tres meses.

En esa misma línea se modifica la regulación del recurso extraordinario de revisión, artículo 244, para reducir el plazo de resolución de un año a seis meses. En cuanto al procedimiento abreviado, las modificaciones son varias.

En primer lugar, en el artículo 245, ámbito de aplicación, se modifican los supuestos en los que será de aplicación este procedimiento, integrando un criterio exclusivamente cuantitativo, que será fijado por norma reglamentaria, reconociéndose que dichas reclamaciones podrán ser resueltas tanto en sala como de forma unipersonal.

El artículo 246, iniciación, establece como pauta esencial la rapidez en la tramitación, por lo que señala como plazo de comparecencia para examinar el expediente a efectos de formular alegaciones el que existe para la interposición de la reclamación, adoptando, como puede observarse, un esquema análogo al recurso de reposición en este punto concreto.

Por último, el artículo 247, tramitación y resolución, elimina la vista oral.

## **NUEVO TÍTULO VI. ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.**

El comentario que pasamos a realizar se refiere a una materia íntegramente nueva en la Ley General Tributaria.

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, introdujo importantes modificaciones respecto al delito contra la Hacienda Pública, una de ellas despejar el camino legal para que la Administración tributaria pueda liquidar y cobrar la deuda tributaria también en los casos más graves de defraudación.

Hasta la modificación del Código Penal, la apertura del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública obligaba a paralizar las actuaciones administrativas de liquidación y cobro de la deuda tributaria.

Por una parte, esa obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta -la responsabilidad civil derivada de delito- como forma de resarcir a la Hacienda Pública del daño que se le generaba como consecuencia de la imposibilidad de liquidar la deuda tributaria.

Por otra parte, la obligada paralización de las actuaciones administrativas de cobro conducía a que el autor de un delito contra la Hacienda Pública recibiera un trato más favorable que el que la ley dispensa a cualquier otro obligado tributario para el que, la existencia de un proceso judicial no le exime de su obligación de pagar o garantizar el pago de la deuda en la forma establecida en la ley.

El Código Penal en su artículo 305.5 dispone hoy que la existencia del proceso penal no paraliza las actuaciones administrativas dirigidas a la liquidación y cobro de la deuda tributaria.

Esa modificación normativa en el Código Penal obliga a adecuar también la normativa tributaria a la nueva situación.

Para ello, se introduce un nuevo Título VI en la LGT con objeto de regular las particularidades que afectan a las actuaciones administrativas de liquidación y cobro de la deuda tributaria cuando ésta se encuentre vinculada con una defraudación que, por su carácter doloso y su cuantía, alcanza la naturaleza de acto delictivo.

La modificación de la LGT incorpora el principio de no paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y cobro por la existencia del proceso penal, así como las reglas necesarias para efectuar el ajuste final de la liquidación a los hechos que determine el juez penal distinguiendo según que la sentencia penal sea condenatoria o absolutoria.

Veamos los elementos más relevantes de estas modificaciones.

En el nuevo artículo 250 LGT se establece, como se indicó más arriba, el principio general según el cual la regla común será la práctica de la liquidación tributaria con el nacimiento de una deuda tributaria en sentido estricto.

Es habitual, ya hoy, que en el seno de una misma obligación tributaria existan elementos que puedan quedar vinculados a la comisión de un delito y otros que no lo estén. Pues bien, la norma integra esa realidad permitiendo la separación de unos y otros en liquidaciones independientes que seguirán, cada una de ellas, caminos separados: unas en vía administrativa, sin especialidad, y otras en vía penal.

Por supuesto, respecto de las liquidaciones vinculadas a delito no se iniciarán, o se paralizarán, los correspondientes procedimientos sancionadores; ese inicio o la continuación se hacen depender, obviamente, de lo que resulte del procedimiento penal.

Como se indicó más arriba, la regla general será la práctica de liquidaciones; pero la norma es consciente de que en determinados supuestos aquella no será posible (recuérdese que el Código Penal establece como potestad la práctica de liquidaciones; no es obligatoria).

El artículo 251 establece el listado tasado de supuestos en los que no existirá liquidación administrativa, pero en todo caso el acuerdo de no liquidar deberá ser motivado con indicación de las causas que determinan su no práctica. En estos supuestos la actuación de la Administración seguirá las pautas que la norma vigente contempla y que ha guiado hasta ahora su procedimiento.

Un concepto fundamental que incorpora el Código Penal es el de regularización voluntaria, como elemento determinante de la inexistencia de ilícito penal.

Pues bien, la LGT en su nuevo artículo 252 definirá qué ha de entenderse por regularización voluntaria, como el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, entendiéndose ésta integrada por sus elementos conforme a la misma LGT: cuota, intereses y recargos.

En esa línea, y por razones obvias, se permite la comprobación o investigación de las obligaciones tributarias procedentes, aun cuando se correspondan con ejercicios en los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar.

En cuanto a la tramitación del procedimiento inspector en estos supuestos, el artículo 253 proyectado integra normas muy consolidadas en cuanto a la formulación de una propuesta de liquidación (que no se denomina acta), la apertura de un trámite de audiencia y la resolución liquidatoria correspondiente.

Es fundamental resaltar que, por influencia de la materialidad vinculada a los aspectos penales de esta actuación, no se tendrán en cuenta, desde el punto de vista de las alegaciones que, eventualmente, puedan presentarse por el obligado tributario, los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir en la tramitación del procedimiento, defectos que podrán ser invocados para el caso de que, finalmente, no prosperase la acción penal y la regularización hubiese de practicarse, formal y sustantivamente de forma exclusiva en sede administrativa.

También es relevante el hecho de que la liquidación precisará de la autorización previa del órgano competente para interponer la denuncia o querrela correspondiente, como mecanismo de seguridad añadido.

Practicada la liquidación, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se formulará denuncia ante el Ministerio Fiscal.

La norma prevé también los distintos escenarios susceptibles de plantearse como consecuencia de la inadmisión de la querrela o denuncia, supuesto en el que se retomarán las actuaciones en sede administrativa a todos los efectos, con la correspondiente retroacción de las actuaciones.

Como se dijo más arriba, la norma penal ha separado claramente estas liquidaciones, en cuanto a su posibilidad de impugnación, de las ordinarias dictadas por la Administración. Es el artículo 254 LGT el que recoge explícitamente este hecho, estableciendo que el ajuste que hubiese de producirse en la liquidación practicada dependerá, exclusivamente, de la decisión que adopte el Juez penal en relación con la actuación de la Administración.

El otro aspecto sustantivo que abordó la reforma del Código Penal fue el referente a la recaudación de la deuda liquidada, una vez remitido el expediente a sede jurisdiccional penal.

El artículo 255 LGT establecerá la no paralización de las actuaciones recaudatorias, que se iniciarán, formalmente, una vez admitida a trámite la querrela o denuncia, mediante la notificación del oportuno plazo de ingreso en voluntaria.

En este caso, y al contrario de lo señalado más arriba para las liquidaciones, las actuaciones recaudatorias, en cuanto a su impugnación, se registrarán por la LGT, siendo oponibles las mismas causas que, con carácter general, se contienen en la norma tributaria (contra la providencia de apremio y contra los embargos dictados). Así lo declara el nuevo artículo 256. Esa revisión se registrará por la LGT a todos los efectos.

Como consecuencia de la dicción de la norma penal, la liquidación deberá ajustarse a lo que finalmente se decida en sede penal. A ese ajuste dirige su contenido el nuevo artículo 257 LGT, distinguiendo los supuestos en los que exista sentencia condenatoria que santifique la liquidación practicada por la Administración, los supuestos en los que la sentencia sea condenatoria pero la cuantificación de la deuda no coincida con la practicada por la Administración y los supuestos en los que no se aprecie la existencia de delito, con o sin existencia de obligación tributaria.

Dentro del ámbito puramente recaudatorio la norma también integra un precepto, el artículo 258, en relación con los responsables de la deuda tributaria liquidada, más allá, evidentemente, del sujeto pasivo, vinculando la exigencia de esa responsabilidad a la consideración de esos otros sujetos (responsables) como imputados en el proceso penal.

Finalmente, el artículo 259 contiene determinadas especialidades en el ámbito aduanero, ya que, no debe olvidarse, la deuda aduanera también es tributaria.

Las especialidades traen causa, esencialmente, de la influencia esencial, en ese ámbito, de la normativa aduanera de la Unión Europea.

El precepto hace referencia a los supuestos en los que no se practicará liquidación, a las normas sobre plazos para liquidar y notificar la deuda aduanera, a la interrupción de los plazos de prescripción y a normas específicas de tramitación del procedimiento de inspección en el ámbito aduanero.

A renglón seguido se hará referencia a las modificaciones que se pretenden incorporar en la Ley de Enjuiciamiento Criminal y en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en relación con la impugnación de actos dictados por la Administración en estos procedimientos así como a la suspensión de las actuaciones, que deberá ser instada ante el Juez penal por mor de lo dispuesto en el Código Penal.

## **NUEVO TÍTULO VII. RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO QUE AFECTEN AL ÁMBITO TRIBUTARIO**

En éste apartado nos referiremos al nuevo Título VII de la LGT, que pretende contener la regulación de los procedimientos tributarios dirigidos a materializar la recuperación de las ayudas de Estado que afecten, exclusivamente, al ámbito tributario.

Las Decisiones de la Comisión Europea exigiendo la recuperación de ayudas de Estado son obligatorias en todos sus términos para sus destinatarios, los Estados miembros, que deberán lograr restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de la ayuda sin dilación y con arreglo a los procedimientos del derecho interno del Estado miembro afectado.

La normativa comunitaria reguladora de la materia, fundamentalmente el Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado, solo contiene aspectos concretos sobre la ejecución de la recuperación, como el plazo de prescripción del que se dispone para la recuperación de las ayudas o el método de cálculo de los intereses de demora, insistiendo en que la recuperación debe ser efectiva e inmediata.

Actualmente la normativa interna española no prevé ningún procedimiento para la recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario, motivo por el cual, como una manifestación adicional del carácter codificador de la LGT, se pretende introducir en la misma un nuevo título VII regulador de los procedimientos a seguir para la ejecución de las Decisiones de recuperación en este ámbito.

Veamos su contenido específico.

En primer lugar se propone la incorporación de un grupo de artículos que, dentro del capítulo dedicado a las disposiciones generales, contiene las normas básicas de los procedimientos específicos.

Así en el artículo 260 se integra una declaración básica: la de que todas y cada una de las actuaciones desarrolladas en dichos procedimientos tienen el carácter de aplicación de los tributos, tanto las desarrolladas por la Administración como las derivadas del ejercicio de derechos o cumplimiento de sus obligaciones por parte de los obligados tributarios.

En el artículo 261 se enumera la tipología de procedimientos a utilizar, distinguiéndose dos categorías básicas nuevas y un procedimiento específico que no es nuevo:

- ❖ Procedimientos en los que la recuperación implicará la regularización de la obligación tributaria
- ❖ Procedimientos en los que no será precisa dicha regularización (esencialmente materializados a través de actuaciones puramente recaudatorias).
- ❖ Como procedimiento específico, se reconoce la posibilidad de utilizar para la recuperación de ayudas de Estado el procedimiento de Inspección ordinario ya regulado en la LGT.

Un aspecto esencial, totalmente influido por la normativa de la Unión Europea, afecta al instituto de la prescripción, en este caso la del derecho a la determinación y exigencia del pago de la deuda tributaria derivada de la ejecución de la decisión de recuperación.

Es la norma de la Unión la que sitúa el plazo de prescripción en 10 años, por lo que el anteproyecto se limita a reproducir dicho plazo, de la misma forma que toma como base la normativa europea, esencialmente en este caso el denominado "soft law" (doctrina del TJUE), al señalar que el cómputo del plazo se iniciará al día siguiente a aquel en que la aplicación de la ayuda de Estado hubiese surtido efectos jurídicos tributarios conforme a la normativa doméstica.

Como es evidente, también se introducen, con directa acomodación a la reiterada normativa de la UE, las causas de interrupción de la prescripción citada, señalándose la suspensión de dicho plazo (de forma análoga a lo que sucede en la normativa interna) durante la pendencia de un procedimiento ante el TJUE en el que se cuestione la decisión de recuperación.

El artículo 263 regula las consecuencias de la ejecución de la decisión de recuperación respecto de las liquidaciones o resoluciones que la Administración Tributaria hubiese dictado con carácter previo a que dicha decisión se hubiese promulgado, liquidaciones o resoluciones que deberán ser modificadas en coherencia decisión, con remisión directa y explícita a la normativa europea en lo atinente al devengo de intereses de demora.

Como nos encontramos ante una mera ejecución de una decisión de la UE, la norma, en su artículo 264, prevé que el acto administrativo dictado en ejecución de la misma sólo podrá ser recurrido en sede administrativa por causa de nulidad de pleno derecho o bien por haber incurrido en errores materiales, ya sean de hecho o aritméticos, sin perjuicio del recurso contencioso-administrativo oportuno, que, obviamente, no se regula en este texto.

Además de lo anterior, se prevé la posibilidad de interponer un incidente de ejecución ante el órgano que dictase la resolución o liquidación que materialice la recuperación; la resolución del incidente pondrá fin a la vía administrativa.

Por otra parte se admite la posibilidad de suspensión de los actos administrativos dictados en ejecución de la decisión de recuperación previa prestación de garantía consistente en depósito en la Caja General de Depósitos, en aplicación estricta de los principios de efectividad e inmediatez citados más arriba, recuérdese, ambos de rígida exigencia, en cuanto a su cumplimiento, por parte de las instituciones europeas.

El capítulo II se dedica al primer tipo de procedimiento de recuperación, aquel que implicará la regularización de la obligación tributaria en cuyo seno cobró virtualidad la norma que ha sido declarada, a la postre, ayuda de Estado.

El artículo 265 señala los límites y facultades que la Administración tendrá en dicho procedimiento.

El esquema del procedimiento es el típico de derecho administrativo: inicio, tramitación y terminación.

El inicio se regula en el artículo 266. Será siempre de oficio con notificación al obligado tributario, notificación que deberá tener un contenido mínimo. Dicha comunicación de inicio podrá ser la propia propuesta de liquidación.

En el artículo 267, tramitación, se hace referencia a la forma de documentar las actuaciones y el trámite de alegaciones previo a la liquidación.

En cuanto a la terminación, la norma en su artículo 268 establece las formas en que aquella puede concretarse: por resolución (cuyo contenido se explicita) o por el inicio de un procedimiento de inspección que tenga, dentro de su objeto, la recuperación de la ayuda de Estado.

El plazo de duración del procedimiento, por la remisión que se contiene al artículo 104 de la LGT, será de 6 meses.

El procedimiento a utilizar cuando no sea precisa la regularización de la obligación tributaria se contiene en los artículos 269 a 271, destacando la obligación de notificar su inicio y su plazo de duración: 4 meses (salvo que la decisión de recuperación establezca uno distinto).

## OTRAS DISPOSICIONES DE LA LGT OBJETO DEL ANTEPROYECTO

Una vez expuestas las modificaciones que contiene el anteproyecto en lo que se refiere a su articulado, pasaremos a exponer otras disposiciones relevantes que se contienen en el mismo que siguen teniendo como eje la LGT:

- 1.- Se pretende modificar la Disposición adicional sexta de la LGT, reguladora del Número de Identificación Fiscal, para establecer las consecuencias en el ámbito tributario de la pérdida de dicho número, sin distingo entre personas físicas, personas jurídicas o entidades.
- 2.- También se verá afectada la Disposición adicional décima de la LGT, en cuanto a la configuración de la responsabilidad civil en los casos de delito contra la Hacienda Pública, para incluir en dicha partida la pena de multa. Es conveniente recordar que esta modificación afectará a los supuestos en los que la Administración Tributaria no practique la liquidación tributaria vinculada a delito conforme a lo dispuesto en el nuevo Título VI de la LGT.
- 3.- Se pretende introducir una nueva Disposición adicional vigésima en la LGT, para incorporar determinadas adaptaciones de la normativa aduanera a conceptos integrados en la LGT: concepto de liquidación provisional, incumplimiento de plazos de resolución, comprobación de valores.

Además se aclaran determinadas cuestiones relativas a la revisión de actos de aplicación de los tributos referidos a la deuda aduanera cuando existan determinadas competencias decisorias en poder de la Comisión Europea.

- 4.- Se propone una nueva Disposición adicional vigésimo primera de la LGT, para ordenar la suspensión del procedimiento económico-administrativo cuando éste se simultanee con la tramitación de un procedimiento amistoso en materia de imposición directa, de forma que se otorga primacía a éste último.
- 5.- Como es propio, además de necesario, en una norma de esta naturaleza, esencialmente procedimental, se incorpora una Disposición transitoria dirigida a establecer especialidades en lo tocante a la aplicación temporal de determinados preceptos.

## OTRAS NORMAS LEGALES AFECTADAS POR EL ANTEPROYECTO

Ya fuera del ámbito de la LGT, el anteproyecto contiene las siguientes propuestas relevantes:

- 1.- Se pretende modificar la Ley de Enjuiciamiento Criminal como consecuencia del nuevo Título VI LGT, liquidaciones vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública, para:
  - ❖ Reconocer la competencia exclusiva del Juez penal en cuanto a la determinación de la cuota defraudada.
  - ❖ Regular la suspensión de las actuaciones de la Administración Tributaria una vez iniciado el procedimiento penal y establecer las reglas de ejecución de la sentencia que se dictase.
- 2.- Se pretende modificar la Ley Orgánica de Represión del Contrabando, en los artículos que de la misma tienen la consideración de ley ordinaria, evidentemente.

Estas modificaciones afectan a la configuración de la responsabilidad civil en los supuestos de delito de contrabando, a la modificación del régimen de infracciones y sanciones administrativas en ese ámbito y a la actuación de la Administración en supuestos de delito de contrabando y en relación con la liquidación de la deuda aduanera y tributaria en relación con los delitos de contrabando y la adopción de medidas cautelares y realización de investigación en dichos delitos. A través de estas modificaciones se pretende acomodar la regulación de la actuación de la Administración Tributaria en el ámbito del delito de contrabando a la que desarrolla en el ámbito del delito contra la Hacienda Pública.

3. Se propone la modificación de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para:

- ❖ Acomodar esa norma a lo ya expuesto, más arriba, en relación con la nueva Disposición adicional vigésima de la LGT relativa a procedimientos de revisión afectados por competencias de instituciones de la UE en el ámbito de la deuda aduanera.
- ❖ Excluir la competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo para el conocimiento de las cuestiones derivadas de procedimientos tributarios relacionados con liquidaciones vinculadas a delito (como complemento a la modificación más arriba señalada en la Ley de Enjuiciamiento Criminal).

4.- Finalmente se propone una modificación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, en cuanto a la limitación de pagos en efectivo, para excluir de la prohibición a los pagos e ingresos realizados por establecimientos de cambio de moneda y para establecer una norma específica en materia de notificaciones de los procedimientos sancionadores que como consecuencia del incumplimiento de la prohibición pudiesen producirse.

## LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS. Cuestiones jurídicas y Jurisprudencia

MARÍA MERCEDES TOLEDO DELGADO. *Licenciada en Económicas. Master en Asesoría Fiscal y Tributación*

### INTRODUCCIÓN

En el presente artículo analizaremos el régimen jurídico de las notificaciones tributarias estudiando a su vez la jurisprudencia relacionada y las novedades que se han ido introduciendo desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT.

Podemos comenzar con la definición formal de la palabra “notificación” en materia tributaria. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, la notificación consiste en una comunicación formal del acto administrativo de que se trate, de la que se hace depender la eficacia de aquél, y constituye una garantía tanto para el administrado como para la propia Administración. Para aquél, en especial, porque le permite conocer exactamente el acto y le permite, en su caso, impugnarlo. La notificación no es, por tanto, un requisito de validez, pero sí de eficacia del acto y solo desde que ésta se produce, comienza el cómputo del plazo de los recursos procedentes. Como mecanismo de garantía, está sometida a determinados requisitos formales, de modo que las notificaciones defectuosas no surten, en principio, efectos, salvo que se convaliden, produciendo entonces los efectos pertinentes.

En palabras llanas, la notificación es el instrumento por el que la Administración pone en conocimiento del obligado tributario los actos administrativos que ha dictado. De ahí su vital importancia, puesto que aunque el acto administrativo es válido desde que la Administración lo dicta, su eficacia queda supeditada a la notificación. De esta forma, podría ocurrir que un acto administrativo sea válido pero ineficaz, si no se ha llevado a cabo la notificación o ésta se ha practicado de manera defectuosa. En la práctica, la consecuencia directa de que el acto administrativo sea ineficaz, es que no produce efectos en la realidad.

Podríamos decir que la notificación persigue un doble objetivo, el primero en relación con el obligado tributario, puesto que pone en su conocimiento el acto administrativo que le afecta y de esta forma, podrá ejercer sus derechos, como por ejemplo presentar un recurso contra dicho acto o dar cumplimiento al mismo. El segundo objetivo tiene que ver con la Administración, puesto que la notificación supone la garantía de que el administrado conoce el acto y por tanto, habilita a la Administración para exigir su cumplimiento.

El Tribunal Constitucional defiende que el fin de la notificación es comunicar los actos administrativos de forma que permitan formular alegaciones o recursos contra ellos. Si esto no ocurriera, el obligado tributario se encontraría en una situación de indefensión, vulnerándose lo dispuesto en el artículo 24.1 de la Constitución Española.

Sobre las notificaciones administrativas existe una amplia y rica jurisprudencia que iremos analizando a lo largo del presente artículo.

### REGULACIÓN NORMATIVA

Como regla general, la LGT en su artículo 109 “Notificaciones en materia tributaria”, dispone que “El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección”.

Por tanto, la LGT nos remite a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, en lo sucesivo LRAPPAC, para todos aquellos aspectos en esta materia que no estén especificados en la normativa tributaria. En concreto, la LRAPPAC dedica el Capítulo III del Título V a la eficacia de los actos administrativos, artículos 56 a 61.

En definitiva y como norma general, las notificaciones tributarias seguirán el régimen de notificaciones contemplado en las normas administrativas generales, con las especialidades previstas en la Sección Tercera del Capítulo I del Título III de la LGT, que comprende los artículos 109 a 112.

No hay que olvidar el desarrollo reglamentario de la LGT, que también regula algunas cuestiones en materia de notificaciones. Concretamente los artículos 114 y 115 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección

tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. En adelante lo denominaremos Reglamento de gestión e inspección.

Por otro lado, la entrada en vigor de la Ley 11/2007 de 22 de junio de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, desarrollada en parte por el RD 1671/2009 de 6 de noviembre, ha supuesto el impulso definitivo en el acercamiento de la Administración a los ciudadanos, regulando entre otras muchas cuestiones, la práctica de notificaciones a través de medios electrónicos.

Como se explica en la exposición de motivos de la propia Ley, *“esas primeras barreras en las relaciones con la Administración -la distancia a la que hay que desplazarse y el tiempo que es preciso dedicar- hoy día no tienen razón de ser. Las tecnologías de la información y las comunicaciones hacen posible acercar la Administración hasta la sala de estar de los ciudadanos o hasta las oficinas y despachos de las empresas y profesionales. Les permiten relacionarse con ella sin colas ni esperas.” [...] “Esas condiciones permiten también a los ciudadanos ver a la Administración como una entidad a su servicio y no como una burocracia pesada que empieza por exigir, siempre y para empezar, el sacrificio del tiempo y del desplazamiento. Pero, además de eso, las nuevas tecnologías de la información facilitan, sobre todo, el acceso a los servicios públicos a aquellas personas que antes tenían grandes dificultades para llegar a las oficinas públicas, por motivos de localización geográfica, de condiciones físicas de movilidad u otros condicionantes, y que ahora se pueden superar por el empleo de las nuevas tecnologías. Se da así un paso trascendental para facilitar, en igualdad de condiciones, la plena integración de estas personas en la vida pública, social, laboral y cultural.”.*

#### REQUISITOS FORMALES DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS: ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 58 DE LA LRAPPAC

La LGT no hace mención a los requisitos que deben cumplir las notificaciones tributarias en cuanto a su contenido, únicamente regula en su artículo 102.2 el contenido mínimo de las liquidaciones tributarias.

Según este precepto, las liquidaciones se notificarán con expresión de:

- a. La identificación del obligado tributario.
- b. Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c. La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación interpretada de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.
- d. Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
- e. El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.
- f. Su carácter de provisional o definitiva.

Para analizar los requisitos formales que deben cumplir las notificaciones tributarias en general, visto que la LGT no indica nada al respecto, debemos acudir de manera supletoria a lo previsto en la norma administrativa general, concretamente al artículo 58 de la LRAPPAC:

*“1. Se notificarán a los interesados las resoluciones y los actos administrativos que afecten a sus derechos e intereses, en los términos previstos en el artículo siguiente.*

*2. Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.*

*3. Las notificaciones que conteniendo el texto íntegro del acto omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior surtirán efectos a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y el alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o resolución, o interponga cualquier recurso que proceda.*

*4. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución así como el intento de notificación debidamente acreditado.”*

Como ya habíamos mencionado en el apartado introductorio de este trabajo, la finalidad de la notificación es comunicar la resolución o el acto administrativo en términos que permitan mantener alegaciones o formular recursos contra los mismos. En este sentido entiende el Tribunal Constitucional, TC para lo sucesivo, que si ello no se cumple, se vulnerará el artículo 24.1 de la Constitución, ya que tendrá lugar un efecto material de indefensión, un efectivo y real menoscabo del derecho de defensa.

Sin embargo, el propio TC ha matizado que no toda deficiencia en la práctica de la notificación implica automáticamente una vulneración del artículo 24.1 de la Constitución, sino solamente cuando impide el cumplimiento de su finalidad, es decir, permitir al destinatario de la misma el conocimiento del acto que le afecta para que pueda cumplirlo o impugnarlo.

Una notificación que contiene el texto íntegro del acto por notificar, pero omite alguno de los otros requisitos que exige el artículo 58.2, como por ejemplo si es definitivo o no en la vía administrativa, es una notificación defectuosa.

Sin embargo, una notificación que contenga solo un extracto de la resolución o del acto administrativo y no su texto íntegro, es una notificación nula o inexistente, aunque contenga el resto de los requisitos contemplados en el citado art. 58.2.

Por tanto, debemos distinguir entre una notificación defectuosa pero convalidable y una notificación nula o inexistente, sin que sea posible su subsanación.

El art. 58.3 hace referencia a las notificaciones defectuosas, es decir a aquéllas que conteniendo el texto íntegro del acto omitan alguno de los demás requisitos previstos en el art. 58.2.

Una notificación defectuosa podrá subsanarse y surtir efectos desde el momento en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación o interponga cualquier recurso que proceda.

En este sentido se pronunció la Audiencia Nacional en su Sentencia de 10 de noviembre de 2000, en la que amparándose en algunos pronunciamientos previos del TS, *“debe concluirse en la necesidad de huir de extremados formalismos que lleven a tener por no efectuadas las notificaciones defectuosas en casos en los que a través de la prueba obrante, racionalmente valorada, se obtenga que efectivamente la notificación llegó oportunamente a su destinatario.”*

No sería admisible que un obligado tributario alegue por ejemplo, que la notificación de la liquidación ha sido inválida por no especificar el plazo para interponer recurso, y por tanto, solicite que se tenga por no realizada y al mismo tiempo, presente un recurso de reposición en el que evidencie un conocimiento detallado de la motivación de la liquidación, muestre su disconformidad con la elevación de la base imponible o con el cálculo de los intereses de demora. Este comportamiento por parte del interesado, implica una confirmación expresa de que ha tenido conocimiento formal de la resolución objeto de impugnación y por tanto, convalida la notificación defectuosa.

Ahora bien, siguiendo con el ejemplo descrito, y según lo estipulado en el art. 58.3, entendemos que la liquidación no surtirá efectos desde la fecha inicial de entrega de la notificación a la que hemos considerado defectuosa, sino desde el día en el que el interesado interpuso el recurso.

El Tribunal Supremo, en adelante TS, en su Sentencia de fecha 12 de enero de 2012, viene a ratificar esta interpretación, resolviendo un Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina en relación con el valor jurídico que debe otorgarse a las notificaciones defectuosas cuando el propio contribuyente realiza actuaciones posteriores que muestran su conocimiento formal de los actos administrativos indebidamente notificados.

El caso analizado por el TS versa sobre la incoación de un expediente sancionador a una sociedad limitada cuyo acuerdo de inicio se había notificado debidamente el 30 de mayo de 2001, no así el acuerdo de imposición de la sanción, que se notificó en el domicilio personal del entonces Administrador del obligado tributario el 29 de noviembre de 2001.

En el expediente sancionador instruido, así como en el seguido en el procedimiento de inspección no figuraba la designación del domicilio del Administrador como domicilio a efectos de notificaciones ni era el domicilio social o fiscal de la entidad inspeccionada. Por el contrario, en la primera diligencia instruida por el órgano instructor la representante autorizada del obligado tributario designó como domicilio a efectos de notificaciones tanto del procedimiento inspector como del posible procedimiento sancionador que se iniciara, en su caso, el de su domicilio profesional ubicado en la ciudad de Barcelona.

Según la parte interesada, la notificación de la resolución del expediente sancionador en el domicilio personal del Administrador de la compañía no puede considerarse válidamente realizada.

El TS determina que de lo que se trata es de verificar en qué fecha debe considerarse conocido por la contribuyente el acto notificado en lugar distinto al domicilio social o al designado para oír las notificaciones, pero que no obstante determinan una conducta posterior de la notificada acreditativa de que realmente ha tenido conocimiento de su contenido.

Según el alto Tribunal, la contestación al interrogante aparece nítida en el artículo 58.3 de la LRAPPAC: *“las notificaciones defectuosas surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución o acto objeto de la notificación o interponga el recurso procedente”*.

*“No hay duda, entonces, que será la fecha en que la sociedad mercantil “X”, interpuso la reclamación económico-administrativa la que había de considerarse como de notificación de la resolución sancionadora [...]”*

No menos importante es lo dispuesto en el punto 4 del artículo 58 de la LRAPPAC.

Este último apartado del artículo 58 fue introducido por la Ley 4/1999 de 13 de enero, de modificación de la LRAPPAC. Hasta ese momento, el citado artículo no recogía referencia alguna al intento de notificación como forma de entender cumplida la

obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, lo que implicaba que los procedimientos administrativos finalizaban el día en el que se producía la notificación de su resolución.

Esto provocaba que algunos comportamientos dilatorios por parte de los contribuyentes, en ocasiones intencionados, (a nadie se le escapa que en nuestro país, no son pocos los contribuyentes que juegan al ratón y al gato con la Administración), acabaran por alargar los procedimientos hasta el punto de que en el momento de producirse la notificación de la resolución, dichos procedimientos se encontraban ya caducados. La gravedad de este asunto la podemos entender si tenemos en cuenta que hay determinados procedimientos cuya caducidad implica el archivo de las actuaciones por parte de la Administración. Digamos de una manera más bien informal que no se pueden “reiniciar” aún dentro del plazo de prescripción. Un claro ejemplo lo tenemos con los procedimientos sancionadores.

Para intentar solucionar este problema, la Ley 4/1999 de 3 de enero, de modificación de la LRAPPAC introdujo el último apartado del citado artículo 58, cuyo tenor literal es el siguiente:

*“4. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución así como el intento de notificación debidamente acreditado.”*

La interpretación de este apartado por parte del TS ha ido variando a lo largo del tiempo. En un principio, su Sentencia de fecha 17 de noviembre de 2003 fijó la siguiente doctrina legal: *“El inciso intento de notificación debidamente acreditado que emplea el artículo 58.4, se refiere al intento de notificación personal por cualquier procedimiento que cumpla con las exigencias legales contempladas en el artículo 59.1, pero que resulte infructuoso por cualquier circunstancia y que queda debidamente acreditado.”*

*De esta manera, bastará para entender concluso un procedimiento administrativo dentro del plazo máximo que la ley le asigne, en aplicación del referido artículo 58.4, el intento de notificación por cualquier medio legalmente admisible según los términos del artículo 59, y que se practique con todas las garantías legales aunque resulte frustrado finalmente, y siempre que quede debida constancia del mismo en el expediente. En relación con la práctica de la notificación por medio de correo certificado con acuse de recibo, el intento de notificación queda culminado, a los efectos del artículo 58.4 de la Ley 30/1992, en el momento en que la Administración reciba la devolución del envío, por no haberse logrado practicar la notificación, siempre que quede constancia de ello en el expediente.”*

Si tenemos en cuenta que la Administración notifica habitualmente por correo certificado, la fecha en que la Administración recibe la devolución del envío sería, a nuestro juicio, aquella que ha estampado el empleado de Correos en el acuse de recibo como fecha en que se devuelve la notificación a su remitente por no haber sido posible su entrega al destinatario.

Sin embargo, el TS en su Sentencia de fecha 3 de diciembre de 2013 rectifica su doctrina legal en este aspecto. Siguiendo la literalidad de la Sentencia: *“Rectificamos la doctrina legal declarada en la sentencia de este Tribunal Supremo de fecha 17 de noviembre de 2003, dictada en el recurso de casación en interés de la Ley número 128/2002, en el sentido, y sólo en él, de sustituir la frase de su párrafo segundo que dice «[...] el intento de notificación queda culminado, a los efectos del artículo 58.4 de la Ley 30/1992, en el momento en que la Administración reciba la devolución del envío, por no haberse logrado practicar la notificación [...]», por esta otra: «el intento de notificación queda culminado, a los efectos del artículo 58.4 de la Ley 30/1992, en la fecha en que se llevó a cabo».*

En esta Sentencia se estudia la posible caducidad de un procedimiento sancionador que había sido incoado el 19 de octubre de 2005. La notificación de la resolución de dicho procedimiento se intentó los días 17 y 18 de octubre del año siguiente, a las 10:00 y a las 11:00 respectivamente, por medio de burofax, cuyo resultado fue “no entregado, destinatario ausente, dejado aviso”. Ya por fin, el 26 de octubre de 2006 tiene entrada en el Gabinete Telegráfico del Ministerio de Medio Ambiente la primera comunicación del Servicio de Correos que daba cuenta de esa causa impeditiva de la notificación intentada.

Si tenemos en cuenta que el plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores referentes al dominio público hidráulico es de un año, con la primera interpretación que hizo el TS del artículo 58.4, el procedimiento habría caducado, puesto que el primer intento de notificación de la resolución habría quedado culminado el 26 de octubre, fecha en la que Correos comunica que no se ha podido producir la entrega.

Sin embargo, la rectificación de la doctrina legal del TS en el sentido de entender culminado el primer intento de notificación en la fecha en que efectivamente se llevó a cabo, supone por contra, para el mismo caso expuesto, que la Administración cumplió con su obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, ya que la notificación se había intentado realizar los días 17 y 18 de octubre. El procedimiento caducaba el 19 de octubre de 2006.

¿Por qué este cambio de criterio? Según explica el propio TS: *“afirmamos que la acreditación que requiere el repetido artículo 58.4 no forma parte del plazo que ha de computarse al efecto a que se refiere (de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento), sino que es sólo una exigencia de constatación; de suerte que el*

*periodo de tiempo que transcurre entre la fecha del intento y la posterior en que se hace constar en el expediente su frustración, no prolonga aquel plazo. Por tanto y en definitiva, si el intento de notificación se lleva a cabo en una fecha comprendida dentro del plazo máximo de duración del procedimiento (siempre, por supuesto, que luego quede debidamente acreditado, y se haya practicado respetando las exigencias normativas a que esté sujeto), producirá aquel concreto efecto que dispone ese artículo 58.4 de la Ley 30/1992, con independencia o aunque su acreditación acceda al expediente cuando ya venció ese plazo.”*

## MEDIOS DE NOTIFICACIÓN

No contiene la LGT en esta materia regulación alguna. De nuevo en esta ocasión resulta aplicable de manera supletoria lo dispuesto por la LRAPPAC. Según el artículo 59.1 de esta Ley, las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, identidad y el contenido del acto notificado.

La norma exige también que la acreditación de la notificación efectuada se incorpore al expediente.

Existe pues libertad en cuanto al medio para notificar, siempre que se garantice la certeza de la notificación a persona legitimada y conste su identificación, la fecha en que se ha producido y el contenido del acto notificado.

Hay por tanto muchos medios que a priori podría utilizar la Administración para notificar, sólo que aún cumpliendo con los requisitos exigidos por la norma administrativa, cada uno tiene sus ventajas y sus inconvenientes.

Son medios idóneos, que la Administración ha venido utilizando:

- a. Correo certificado con acuse de recibo.
- b. Operadores postales privados / empresas de mensajería.
- c. Agente tributario.
- d. Comparecencia del interesado en oficina pública.
- e. Burofax, aunque en la práctica ha caído en desuso.
- f. Apartado postal.
- g. Notificaciones telemáticas.

El medio tradicionalmente más utilizado por la Administración es el correo certificado con acuse de recibo. Normalmente la notificación por este medio la ha venido realizando la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos S.A., más conocida como [Correos], que en la actualidad tiene la condición de operador designado por el Estado para prestar el servicio postal universal, según la disposición adicional primera de la Ley 43/2010 de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal. La citada Ley entró en vigor el 1 de enero de 2011 con varios objetivos, entre los que debemos destacar el de regular los servicios postales, garantizar la prestación del servicio postal universal, y asegurar la libre competencia en el sector.

Según lo preceptuado en el artículo 2 de dicha ley, los servicios postales son servicios de interés económico general que se prestan en régimen de libre competencia. En este sentido, están sometidos a obligaciones de servicio público tanto los servicios incluidos en el servicio postal universal encomendados al operador designado, en este caso Correos, como los servicios que se impongan a los titulares de autorizaciones administrativas singulares, (empresas privadas).

Esto significa que una vez liberalizada la prestación de servicios postales, nada impide que la Administración contrate el servicio de notificación con empresas privadas que ostenten la correspondiente autorización administrativa y cumplan con los requisitos formales exigidos, lo que ocurre es que las notificaciones realizadas por el operador postal universal, en este caso Correos, gozan de la presunción de veracidad y fehaciencia. Véase el artículo 22.4 de la Ley 43/2010 de 30 de diciembre anteriormente citada.

Sin embargo, las notificaciones practicadas por los operadores postales privados surtirán efecto de acuerdo con las normas de derecho común. Esto podría acarrear problemas en la práctica a efectos probatorios. Al fin y al cabo la notificación realizada por este medio no es más que un documento privado, que puede ser impugnado. Si el obligado tributario alega que no fue notificado, la Administración tendría que demostrar que la notificación fue correctamente realizada, lo cual no siempre va a ser tarea fácil.

Esto, en teoría, no ocurriría con la notificación realizada a través de Correos, puesto que como ya hemos citado anteriormente, gozan de la presunción de veracidad y fehaciencia de la actividad administrativa.

El supuesto de notificaciones a través de apartados postales viene recogido en el artículo 114.2 del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprobó el que hemos llamado Reglamento de gestión e inspección.

Será válida la notificación en apartados postales establecidos por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal, actualmente Correos, como ya hemos citado anteriormente.

El envío se depositará en el interior de la oficina de Correos y se podrá recoger por el titular del apartado postal o por persona expresamente autorizada para retirarlo.

La notificación se entenderá practicada por el transcurso de diez días naturales desde el depósito del envío en la oficina.

Ahora bien, en los procedimientos iniciados a instancia del interesado, la utilización de este medio de notificación requiere que el interesado lo haya señalado previamente como preferente en el correspondiente procedimiento.

Del resto de medios utilizados por la Administración, merecen a nuestro juicio, un estudio más detallado las notificaciones realizadas por medios telemáticos. No tanto por la importancia que han tenido hasta este momento, sino porque creemos que van a ser un medio de notificación muy extendido en el futuro. Al menos eso sería lo deseable.

A las notificaciones por medios telemáticos le dedicaremos un apartado más adelante.

## LUGAR DE PRÁCTICA DE LA NOTIFICACIÓN

La LGT en su artículo 110 indica cuál debe ser el lugar concreto en el que debe practicarse la notificación diferenciando entre los procedimientos iniciados a solicitud del interesado y aquellos que ha iniciado de oficio la Administración.

Así, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación debe realizarse, como no podría ser de otra manera, en el lugar señalado a esos efectos por el obligado tributario o su representante. Si el obligado tributario o su representante no indicaron lugar a efectos de notificaciones, la Administración deberá dirigirse al domicilio fiscal de uno u otro.

En los procedimientos iniciados de oficio por parte de la Administración, la LGT da algo más de libertad a la hora de escoger un lugar en el que practicar las notificaciones. La norma cita como lugares idóneos en este supuesto el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, el centro de trabajo, el lugar donde se desarrolle la actividad económica o cualquier otro adecuado a tal fin.

Por otra parte y como comentamos en el epígrafe anterior, el Reglamento de gestión e inspección contempla en su artículo 114.2 la posibilidad de notificar en apartados postales establecidos por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal.

El domicilio a efectos de notificaciones que designe el interesado no tiene por qué coincidir con su domicilio habitual o particular. Podría ser su centro de trabajo, una gestoría administrativa, etc.

La jurisprudencia ha determinado en relación con este tema, que el domicilio señalado por el interesado a efectos de notificaciones vincula tanto al administrado como a la Administración, por lo que si esta última notifica a un lugar distinto al designado por el obligado tributario, la notificación sería defectuosa.

Sin embargo, debemos destacar que el Tribunal Supremo en algunas Sentencias relativamente recientes, ha ido un poco más allá, afirmando que los defectos formales de la notificación no deben distraer de lo verdaderamente importante, que es determinar si tuvo lugar o no la efectividad de la notificación, *“siendo aplicable la jurisprudencia que señala que lo esencial para la validez de la notificación es que el destinatario tuviera conocimiento suficiente de la misma, más allá de supuestos defectos formales”*. (Sentencia del TS de 15 de julio de 2011).

Otro punto a destacar es la especial relevancia que ha tomado el domicilio fiscal del obligado tributario a efectos de notificaciones. Según el artículo 48 de la LGT, el domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

El domicilio fiscal para las personas físicas será el lugar donde tengan su residencia habitual. En caso de personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, a grandes rasgos, diremos que la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.

En cuanto a las personas jurídicas, el domicilio fiscal será su domicilio social, siempre que en él esté centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

El citado artículo 48 de la LGT en su apartado tercero dispone que los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda.

El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de la LGT.

El Reglamento de gestión e inspección por su parte, desarrolla en su artículo 17 esta obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal.

Es doctrina legal del TS que el cambio de domicilio declarado a otros efectos administrativos, como por ejemplo el padrón de habitantes, no sustituye a la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal. (STS de 9 de octubre de 2001).

Sin embargo, debemos tener presente que a pesar de la obligación que tiene el interesado de comunicar los cambios de domicilio fiscal, ello no impide exigir a la propia Administración una determinada diligencia en orden a la investigación y conocimiento de dichas modificaciones, como ocurre en aquellos supuestos en que tal cambio de domicilio ya se ha indicado en diversos escritos dirigidos a la propia Administración

La Administración tributaria del Estado está obligada a comunicar al resto de administraciones los cambios de domicilio fiscal de los que tenga conocimiento y estos sólo producirán efectos respecto de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y ciudades con estatuto de autonomía desde el momento en que estas últimas tengan conocimiento de los mismos.

Hasta ahora, la teoría expuesta parece clara y exenta de problemas, pero en la práctica, la cuestión no es tan sencilla. Lo que debería tener claro la Administración desde nuestro punto de vista es que el mejor lugar para practicar la notificación será aquél en el que considere que tiene más probabilidades de éxito, para que el obligado tributario tenga conocimiento del procedimiento que se ha iniciado y pueda ejercer sus derechos sin tener que recurrir a la ficción de la notificación por comparecencia, la cual debería quedar como un último recurso.

Múltiples son los problemas con los que se puede encontrar la Administración en este asunto.

Cierto es que las distintas administraciones tienen la obligación de compartir información, como por ejemplo la de los domicilios fiscales de los contribuyentes. Sin embargo, en la práctica, un gran problema que existe en la actualidad es que cada Administración utiliza su propio sistema informático, en entornos distintos y no compatibles, lo cual en muchas ocasiones genera inconvenientes. La Administración tributaria del Estado por ejemplo, tiene su propio sistema, cada una de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas el suyo, cada Ayuntamiento otro distinto...

Por lo que compartir esa información a tiempo real, que sería lo lógico, no parece viable actualmente y los "volcados" de información de una Administración a otra, en ocasiones, dejan mucho que desear. Todo dependerá de las condiciones en las que se hagan. Los campos de los que dispone cada aplicación informática a los efectos de cumplimentar un domicilio no tienen por qué coincidir. De ahí que las direcciones de las que dispone una Administración fruto del volcado de información en muchas ocasiones estarán incompletas o simplemente, serán erróneas.

La cuestión es que el interesado ha podido actuar diligentemente comunicando, por ejemplo, un cambio de domicilio fiscal a la Administración Estatal, pero como la Administración que le va a notificar al mes siguiente de producirse el cambio de domicilio es una Administración tributaria de una Comunidad Autónoma y ambas administraciones no comparten base de datos, pues probablemente la información llegue tarde o de manera incorrecta.

La solución a este problema pasa porque haya una única base de datos de contribuyentes compartida entre todas las administraciones en la que además del domicilio del obligado tributario, se sepa la fuente, es decir de dónde se ha obtenido esa dirección y la fecha de la aportación, para así ir creando una especie de histórico de domicilios que aunque no sea infalible, desde luego facilitaría mucho las cosas a las distintas administraciones, mejorando sin duda la eficiencia y la eficacia de las mismas.

### PERSONAS LEGITIMADAS PARA RECIBIR NOTIFICACIONES

El artículo 111.1 de la LGT se encarga de regular las personas legitimadas para recibir notificaciones.

En principio, la notificación de los actos administrativos debe practicarse al obligado tributario o a su representante. No obstante, en el caso de que la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse estos presentes en el momento de la entrega, quedarán también legitimados para recibir las notificaciones:

- ❖ Cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio siempre que haga constar su identidad. (Familiar, empleado de hogar, etc.)
- ❖ Así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante. (Portero o conserje de la finca por ejemplo).

La recepción de las notificaciones por parte de terceros, requiere siempre la identificación del receptor y su condición.

Por el contrario, si en el acuse de recibo o en la documentación del operador postal, no se hace constar la condición del receptor, aunque figure su identidad, el Tribunal Supremo entiende que no se ha acreditado la legalidad de la notificación y en este caso, la carga de la prueba recaerá en la Administración. (STS 27-01-1992).

En definitiva, para analizar si la notificación se ha llevado a cabo de manera correcta, habrá que estudiar las circunstancias concretas de cada caso. Por ejemplo, el hecho de que se haya entregado una notificación al conserje de la finca, en el lugar señalado por el interesado a efectos de notificaciones por no encontrarse éste en ese domicilio en el momento de hacer el intento de entrega, no implica en todos los casos que la notificación sea válida.

Pueden darse circunstancias especiales y por tanto, tal y como ha venido sosteniendo el Tribunal Supremo en los últimos tiempos, *“al objeto de determinar si debe entenderse que el acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, un análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones en el ámbito tributario -inevitablemente muy casuística- pone de relieve que los elementos que, con carácter general deben ponderarse, son dos:*

*En primer lugar, el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, en la medida en que tales formalidades van únicamente dirigidas a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario.*

*Y, en segundo lugar, las circunstancias particulares concurrentes en cada caso, entre las que necesariamente deben destacarse tres: a) el grado de diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; b) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, el interesado haya podido tener del acto o resolución por cualesquiera medios; y, en fin, c) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.”*

Veamos por ejemplo una Sentencia del TS de 26 de mayo de 2014, que estudia la validez o no de una notificación que el TEAR cursa al domicilio que había indicado la interesada, solo que tal diligencia se practica tres años después de su fallecimiento. El TEAR, según se manifiesta en los Antecedentes de Hecho de la Sentencia, no tenía conocimiento del óbito. Sin embargo la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid sí había sido informada a través de los herederos de la interesada de tal circunstancia.

La notificación se llevó a cabo de la siguiente manera:

El empleado postal compareció en el domicilio el día 2 de enero de 2009, no pudiendo realizar la notificación por estar “ausente” la destinataria; lo intentó el día 5, con el mismo resultado negativo, por lo que se dirigió al portero de la finca, entendiéndose con él la diligencia y entregándole la documentación.

Según el Alto Tribunal, no resulta creíble que el portero no le informara de la muerte de la Sra. Frida. El hecho del fallecimiento, su conocimiento indiscutible por el portero y la circunstancia de que la notificación iba cursada a nombre de la difunta permite inferir, con arreglo a las reglas del criterio humano, que el empleado postal tuvo conocimiento de tal circunstancia, por lo que, en lugar de practicar la notificación, el agente notificador debió hacer constar la causa de la no entrega en la documentación correspondiente, fecha y hora de la misma, circunstancias que tendría que haber plasmado en el aviso de recibo que, en su caso, acompañe a la notificación. Al no hacerlo así, incurrió en un defecto que privó a la notificación de eficacia, que no alcanzó sino a partir de la fecha en que el heredero se dio por notificado (7 de enero de 2009) o de aquella en que interpuso el recurso de alzada (6 de febrero de 2009), impugnación que, por consiguiente, no debió declararse extemporánea.

Lo cierto es que la notificación resultó ineficaz porque se dirigió a una persona fallecida, por lo que, respecto de su heredero, no pudo producir efectos sino desde el momento en que tuvo conocimiento del acto trasladado dos días después de la práctica de la notificación.

Si en el momento de entregarse la notificación se tuviera conocimiento del fallecimiento o extinción de la personalidad jurídica del obligado tributario, tendrá que hacerse constar esta circunstancia y se deberá comprobar tal extremo por la Administración tributaria.

En estos casos, cuando la notificación se refiera a la resolución que pone fin al procedimiento, dicha actuación será considerada como un intento de notificación válido a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, aunque se deberá efectuar la notificación a los sucesores del obligado tributario que consten con tal condición en el expediente. (Art. 114.3 del Reglamento de gestión e inspección).

### RECHAZO DE LAS NOTIFICACIONES REALIZADAS POR CORREO CERTIFICADO

El artículo 111.2 de la LGT dispone que el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Debemos distinguir dos supuestos:

1. Notificación rechazada por el propio interesado o su representante.
  2. Notificación rechazada por persona legitimada para recibir la notificación, pero distinta del interesado o su representante.
- Las consecuencias no son las mismas en ambos casos.

En el primer caso, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos y el procedimiento podrá continuar. Eso sí, debe dejarse constancia de tal circunstancia en el expediente, especificando las circunstancias del intento de entrega de la notificación.

(Art. 59.2 de la LRAPPAC).

El rechazo es un acto voluntario por parte del interesado o su representante, que tradicionalmente lo que ha intentado con esta forma de actuar es evitar las consecuencias de la notificación.

La Ley lo que exige es tener constancia fehaciente de que la notificación ha sido rechazada, puesto que las consecuencias que va a ocasionar al obligado tributario pueden ser importantes. No sería suficiente, por ejemplo, con que el operador postal indicara en el acuse de recibo "rehusado" o "no se hace cargo".

¿Cómo se puede obtener esa fehaciencia del rechazo? Una buena forma sería que el propio interesado certificara el rechazo de la notificación con su identificación y su propia firma. Lo que ocurre es que en muchos casos la persona interesada no va a querer firmar nada. Ni la recepción, ni el rechazo de la carta.

En este caso, el rechazo lo podrían certificar por ejemplo, dos testigos presenciales debidamente identificados que acrediten lo ocurrido.

En el segundo supuesto, es decir, cuando se trata de terceros legitimados para recibir la notificación, (un hermano, empleado de hogar, el conserje de la finca, etc.) las consecuencias del rechazo de la citada notificación no son las mismas.

No olvidemos que el artículo 111.2 de la LGT dispone expresamente que para que el rechazo de la notificación implique que se tenga por practicada, ésta debe haber sido rehusada por el interesado o por su representante, no por terceras personas.

El rechazo de la notificación realizado por terceras personas se considerará como un primer intento de notificación infructuoso y por tanto, deberá volver a intentarse la notificación en los tres días siguientes y a hora distinta antes de recurrir a la notificación por comparecencia.

### NOTIFICACIÓN POR COMPARECENCIA

Este tipo de notificación está prevista para los casos en que no sea posible efectuar la notificación personal al obligado tributario o su representante por causas no imputables a la Administración y viene a sustituir, en el ámbito tributario, la notificación por edictos que se empleaba anteriormente.

En esos supuestos de imposibilidad de practicar la notificación personal se les citará para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán por alguno de los medios que contempla la LGT.

Lo que se publica no es el acto administrativo propiamente dicho, sino un anuncio en el que se hace constar la existencia de una notificación que está pendiente de practicar por haber sido imposible su entrega de manera personal por causas no imputables a la Administración. Digamos que se cita al obligado tributario o a su representante para que comparezca y poder entregarle la notificación.

Para poder recurrir a esta forma de notificación, es imprescindible que la notificación personal se haya intentado previamente conforme al procedimiento establecido legalmente, que ahora analizaremos, y éste haya resultado inútil.

Es más, la notificación por comparecencia está reservada para casos excepcionales, tanto es así que el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional la han calificado de "residual", "subsidiaria", «supletoria», «excepcional» y de «último remedio».

La notificación por comparecencia está regulada en los artículos 112 de la LGT y 115 del reglamento de desarrollo de la LGT aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, al que hemos llamado Reglamento de gestión e inspección.

Su contenido requiere un análisis detallado, por lo que vamos a ir realizando el estudio por partes.

En primer lugar vamos a estudiar el primer apartado del citado artículo 112 de la LGT, así como los artículos relacionados en el resto de normas tributarias y administrativas.

El art. 112.1 de la LGT determina que:

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

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los siguientes medios:

- a. En la sede electrónica del organismo correspondiente., en las condiciones establecidas en los artículos 10 y 12 de la Ley 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. [ ]
- b. En el "Boletín Oficial del Estado" o en los boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto a notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el Boletín Oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior. [ ]

Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente”.

Por su parte, el artículo 114 del Reglamento de gestión e inspección añade algunos requisitos a este primer punto:

Hacer constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o su representante por causas no imputables a la Administración, significa, según la disposición reglamentaria citada, que deberá dejarse constancia expresa de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

Es decir, deben reflejarse por escrito los motivos concretos por los que la notificación ha resultado infructuosa.

Por otra parte, una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la LGT que expusimos anteriormente, se procederá siempre que sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el casillero domiciliario, indicándole en la diligencia, que debe extenderse por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Este aviso se dejará a efectos únicamente informativos.

Por último y amparándonos en el artículo 109 de la LGT, según el que “el régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección”, debemos acudir ahora al artículo 59 de la LRAPPAC “Práctica de la notificación”, en cuyo apartado 2 se determina en qué condiciones debe realizarse el segundo intento de notificación, cuestión que no abordan las normas tributarias, y aunque en este punto podemos encontrar argumentos a favor y en contra, lo entenderemos aplicable:

*“Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.”*

Una vez expuesta la teoría de esta primera parte, extraigamos ahora las ideas más importantes para luego analizar los problemas que han surgido de su aplicación práctica así como la interpretación que han hecho los Tribunales en esta materia:

- ❖ La notificación por comparecencia está reservada para los casos en que no sea posible efectuar la notificación personal al obligado tributario o su representante por causas no imputables a la Administración
- ❖ Se trata de un medio residual, supletorio o excepcional, por lo que es imprescindible que la notificación personal se haya intentando previamente y ésta haya resultado inútil.
- ❖ Antes de acudir a ella debe haberse intentado practicar la notificación personal al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.
- ❖ Se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación, es decir, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.
- ❖ El segundo intento de notificación se realizará en una hora distinta dentro de los tres días siguientes de haber hecho el primer intento.
- ❖ Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito, se procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el casillero domiciliario a efectos informativos.
- ❖ La citación para ser notificado por comparecencia se realizará a través de anuncios que se publicarán en sede electrónica del organismo correspondiente o en el Boletín Oficial del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Provincias.
- ❖ La publicación en boletín se realizará los días 5 y 20 de cada mes o en su inmediato hábil posterior.

Nos llama la atención que a pesar de que para los procedimientos iniciados de oficio por parte de la Administración, la LGT indica como lugares válidos a efectos de dirigir las notificaciones el centro de trabajo, el lugar donde se desarrolle la actividad económica, o cualquier otro que se considere adecuado a tal fin, (además del domicilio fiscal del obligado tributario o su representante), sin embargo, según la literalidad de la norma, para poder acudir a la notificación por comparecencia, debe haberse intentado practicar la notificación personal al menos dos veces, exclusivamente, en el domicilio fiscal. Con la salvedad de que el resultado del intento de notificación sea desconocido, en cuyo caso bastará con un solo intento.

Otra cuestión importante es el carácter excepcional que se le ha dado a la notificación por comparecencia. Por este motivo, para que se considere correcto haber recurrido a ella, deben darse por válidos o bien realizados los anteriores intentos de notificación infructuosos. Esto último es precisamente lo que más problemas ha generado a la Administración en la práctica.

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 26 de abril de 2012 analiza un caso en el que se recurrió a la notificación edictal tras un intento fallido de notificación realizado en el domicilio social de la empresa, que era el designado al efecto para oír notificaciones, constando en él como desconocido según el funcionario de Correos.

En dicha Sentencia se explica claramente cuál es la misión de la notificación por edictos, equiparable a la notificación por comparecencia. Además el Tribunal indica por qué el resultado del primer intento de notificación, con resultado de “desconocido” no puede admitirse como válido en este caso.

En los Fundamentos de Derecho, la AN explica que la notificación no es sólo un requisito de validez, sino de eficacia del acto, y únicamente desde que se produce de forma válida y regular, comienza el cómputo de los plazos para interponer los recursos procedentes.

Como mecanismo de garantía que es, la notificación está sometida a determinados requisitos formales, de modo que las notificaciones defectuosas no surten, en principio, efectos, salvo que se convaliden, de donde se desprende que la notificación edictal reviste un carácter supletorio y excepcional, un remedio último al que sólo cabe acudir cuando exista la convicción o certeza de la inutilidad de aquellos otros medios normales de notificación.

A ello debe añadirse que la Administración actuante debe poner una especial diligencia para lograr que la notificación personal se produzca o sea efectiva, dado que el sistema de notificación por edictos, como reiteradamente ha declarado el Tribunal Supremo, únicamente es eficaz cuando se refiere a sujetos desconocidos o cuyo domicilio se ignore, pero no puede utilizarse válidamente en todos aquellos supuestos en los que la Administración pueda, con el empleo de una mínima diligencia, llegar a conocer la identidad y el lugar idóneo para notificar personalmente a cualquiera de los posibles interesados en el expediente. No cabe presumir el carácter de desconocido del domicilio donde se ha intentado la notificación si hay otros datos que lo desmienten o, al menos, permiten que surja una duda al respecto.

En el caso de autos, según el Tribunal, una mínima diligencia del funcionario de Correos tendente a verificar la realidad de ese desconocimiento hubiera obligado a constatar que el contribuyente no podía ser desconocido en tal domicilio, si en el mismo lugar había recibido otras notificaciones del procedimiento, lo que se refuerza, si se tiene en cuenta que la finca en la que radica el domicilio de la empresa cuenta con un servicio de vigilancia 24 horas y control de acceso al edificio. El cartero dio por desconocido al destinatario en esa dirección sin consignar en el aviso de Correos la identidad de la persona que le dio esa equivocada información y la razón de ser de ese dato. Además, la recurrente acredita que en ese mismo domicilio ha recibido notificaciones tributarias posteriores a la controvertida.

Entiende la AN que el órgano administrativo que dictó la resolución que debía notificarse, pudo y debió constatar estas circunstancias y no acudir directamente al remedio excepcionalísimo de la notificación edictal.

La consecuencia de todo lo expuesto, según la Sentencia, es la ineficacia de la notificación edictal, puesto que para que la Administración acuda al régimen de la comunicación por edictos es imprescindible que la notificación personal haya resultado infructuosa por ser desconocido o estar ausente el contribuyente en el domicilio designado, lo que en este caso no ocurre.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo avala este reiterado criterio sobre la improcedencia de la notificación por medio de edictos cuando no hay la debida constancia del carácter de desconocido del domicilio o del paradero del destinatario de la notificación. (STS de 28 de junio de 2010, por ejemplo).

De todo lo expuesto anteriormente en relación con la Sentencia, debemos destacar, además del carácter excepcional de la notificación por comparecencia, la exigencia por parte de los Tribunales de que el funcionario de Correos deje constancia expresa en el acuse de recibo de las circunstancias por las que llega a la conclusión que el destinatario es desconocido en ese lugar o domicilio. Si no constan estas circunstancias, la Administración deberá realizar una mínima investigación para tratar de verificarlo antes de acudir a la notificación por comparecencia, puesto que a este medio se recurrirá únicamente cuando se hayan agotado las vías para practicar la notificación de forma personal.

Otra cuestión controvertida ha sido la interpretación de las circunstancias en las que ha de realizarse el segundo intento de notificación cuando el primero resultó infructuoso. Según lo previsto en la LRAPPAC el segundo intento de notificación se realizará “en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.”

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de octubre de 2004, dictada en recurso de casación en interés de la ley, zanjó esta cuestión fijando la siguiente doctrina legal: “a efecto de dar cumplimiento al artículo 59.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, la expresión “en una hora distinta” determina la validez de cualquier notificación que guarde una diferencia de al menos sesenta minutos a la hora en que se practicó el primer intento de notificación”.

En cuanto al plazo de tres días previsto para realizar el segundo intento de notificación, también ha habido varios pronunciamientos. El hecho de que el segundo intento no se realice respetando dicho plazo no implicará la invalidez de la posterior notificación por comparecencia, en su caso. En este sentido se manifestó el TEAC en su Resolución de 11 de noviembre de 2003: “el plazo establecido en el artículo anteriormente transcrito (59.2 de la Ley 30/1992) no es de caducidad, ni tiene carácter preclusivo,

pues [ ] no existe norma ni precepto alguno que así lo establezca, por lo que su incumplimiento en ningún momento podrá acarrear la invalidez del segundo intento de notificación y por ende de la posterior notificación edictal”.

En segundo y último, lugar analicemos lo dispuesto en el resto de apartados del artículo 112 de la LGT, así como los artículos concordantes.

Art. 112 de la LGT:

“ [...]”

*2. En la publicación en la sede electrónica y en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.*

*En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación en la sede electrónica o la publicación del anuncio en el correspondiente “Boletín Oficial”. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.*

*3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección”.*

Nuevamente el Reglamento de gestión e inspección desarrolla algunos aspectos no contemplados en la LGT. (Véase Art. 115).

Así, en caso de que el obligado tributario o su representante comparezcan dentro del plazo de los 15 días naturales siguientes a la publicación del anuncio, según lo establecido en el art. 112.2 de la LGT, se practicará la notificación correspondiente y se dejará constancia de la misma a través de una diligencia en la que deberá constar la firma del compareciente.

En el supuesto de que el obligado o su representante comparezcan, pero rehúsen recibir la documentación que se pretende notificar, se documentará esta circunstancia en la correspondiente diligencia a efectos de que quede constancia del rechazo de la notificación y además, dicha notificación se entenderá practicada conforme a lo dispuesto en el artículo 111.2 de la LGT, el cual ya hemos analizado en un apartado anterior de este trabajo.

Será requisito formal incorporar al expediente la referencia al boletín oficial donde se publicó el anuncio.

Para entender mejor qué día se dará por notificado el obligado tributario si no comparece en el plazo de los 15 días naturales legalmente habilitados para ello, pongamos un ejemplo:

Supongamos que el anuncio se publica el 6 de octubre de 2014 (por ser el día 5 domingo). Pues bien, contamos los 15 días naturales a partir del día siguiente a la publicación, comenzando el 7 y finalizando el 21. Si no comparece el obligado tributario o su representante en ese período de tiempo, se le dará por notificado a todos los efectos al día siguiente del vencimiento del plazo, es decir, el 22 de octubre de 2014.

Cuestión importante es la que se regula en el apartado 3 del art. 112 de la LGT. Lo que viene a decirse en este punto, es que una vez que se ha recurrido a la notificación por comparecencia en alguna de las fases del procedimiento, si el obligado tributario o su representante no han comparecido en el plazo de los 15 días naturales y por tanto, se le ha dado por notificado a todos los efectos de ese trámite, se le tendrá por notificado de todas las siguientes actuaciones y diligencias del procedimiento, aunque podrá comparecer en cualquier momento del mismo.

Es decir, la Administración no le va a notificar el resto de actuaciones que se vayan realizando en el curso del procedimiento, salvo las liquidaciones que se dicten y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados, en su caso.

Por ejemplo, se recurre a la notificación por comparecencia del acuerdo de inicio de un procedimiento inspector, por encontrarse ausente de su domicilio el supuesto sujeto infractor en los dos intentos de notificación realizados al domicilio fiscal del mismo, en el plazo de los tres días y en hora distinta, según lo establecido por ley. Se deja aviso en su casillero, pero el interesado no comparece para ser notificado. Se publica el correspondiente anuncio en el que se le cita para su comparecencia, pero transcurridos los 15 días naturales a partir de la publicación, el interesado sigue sin comparecer y se le da por notificado del citado acuerdo de inicio.

Pues bien, los sucesivos trámites del procedimiento, tales como requerimientos, propuesta de resolución, etc., se le darán por notificados desde el momento de su emisión, por lo que lo único que la Administración va a intentar notificar de nuevo en el curso de dicho procedimiento, será la resolución del inspector jefe por la que se resuelve un acta de disconformidad con su correspondiente liquidación. Para terminar con el estudio de la notificación por comparecencia, debemos comentar que la reciente aprobación de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, contempla algunas novedades en relación con esta materia.

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

La gran novedad en la materia que estamos estudiando, es que todos los anuncios relativos a la notificación por comparecencia se publicarán exclusivamente en el Boletín Oficial del Estado a través de este Tablón Edictal Único. Independientemente de que procedan de la Administración General del Estado, de las Administraciones autonómicas o de las locales.

De esta manera, siguiendo lo dispuesto en el preámbulo de dicha Ley, el ciudadano sabrá que, mediante el acceso a un único lugar y con la garantía y seguridad jurídica que supone el «Boletín Oficial del Estado», puede tener conocimiento de todos los anuncios para ser notificado que le puedan afectar, independientemente de cuál sea el órgano que los realiza o la materia sobre la que versan.

Conectada con esta medida se encuentra recogida en la citada Ley la modificación del artículo 112 de la LGT, con la finalidad de fijar el Boletín Oficial del Estado como único medio para publicar los anuncios relativos a la notificación por comparecencia.

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

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

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

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

Extracto de la nueva redacción del artículo 59.5 de la LRAPPAC:

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

*[...].”*

En ambos casos, la nueva redacción entrará en vigor el 1 de junio de 2015.

## NOTIFICACIONES TELEMÁTICAS

Como citamos al comienzo de este artículo, la Ley 11/2007 de 22 de junio de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, desarrollada en parte por el RD 1671/2009 de 6 de noviembre, regula la práctica de notificaciones a través de medios electrónicos.

Siguiendo lo dispuesto en su artículo 1, esta Ley reconoce el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos y regula los aspectos básicos de la utilización de las tecnologías de la información en la actividad administrativa, en las relaciones entre las Administraciones Públicas, así como en las relaciones de los ciudadanos con las mismas con la finalidad de garantizar sus derechos, un tratamiento común ante ellas y la validez y eficacia de la actividad administrativa en condiciones de seguridad jurídica.

Las Administraciones Públicas utilizarán las tecnologías de la información asegurando la disponibilidad, el acceso, la integridad, la autenticidad, la confidencialidad y la conservación de los datos, informaciones y servicios que gestionen en el ejercicio de sus competencias.

Por otra parte, esta Ley será de aplicación:

- a. A las Administraciones Públicas, ( Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local, así como las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de las mismas).
- b. A los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas.
- c. A las relaciones entre las distintas Administraciones Públicas.

El artículo 27 de la mencionada Ley dispone que los ciudadanos podrán elegir en todo momento la manera de comunicarse con las Administraciones Públicas, sea o no por medios electrónicos, excepto en aquellos casos en los que de una norma con rango de Ley se establezca o infiera la utilización de un medio no electrónico.

A sensu contrario, las Administraciones Públicas utilizarán medios electrónicos en sus comunicaciones con los ciudadanos siempre que así lo hayan solicitado o consentido expresamente.

Las comunicaciones a través de medios electrónicos serán válidas siempre que exista constancia de la transmisión y recepción, de sus fechas, del contenido íntegro de las comunicaciones y se identifique fidedignamente al remitente y al destinatario de las mismas.

Las Administraciones publicarán, en el correspondiente Diario Oficial y en la propia sede electrónica, aquellos medios electrónicos que los ciudadanos pueden utilizar en cada supuesto en el ejercicio de su derecho a comunicarse con ellas.

La opción de comunicarse por unos u otros medios no vincula al ciudadano, que podrá, en cualquier momento, optar por un medio distinto del inicialmente elegido, salvo que las Administraciones Públicas reglamentariamente establezcan la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos.

Esto último únicamente podrá ocurrir cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Según el artículo 35.2 del Real Decreto 1671/2009 de 6 de noviembre, que regula la práctica de notificaciones a través de medios electrónicos, las notificaciones por medios electrónicos podrán efectuarse, de alguna de las formas siguientes:

- a. Mediante la dirección electrónica habilitada.
- b. Mediante sistemas de correo electrónico con acuse de recibo que deje constancia de la recepción.
- c. Mediante comparecencia electrónica en la sede.
- d. Otros medios de notificación electrónica que puedan establecerse, siempre que quede constancia de la recepción por el interesado en el plazo y en las condiciones que se establezcan en su regulación específica.

Centrándonos ahora en el ámbito estrictamente tributario, que es el que nos interesa estudiar, no encontraremos regulación específica respecto a las notificaciones telemáticas en la LGT. (Únicamente su artículo 112 "Notificaciones por comparecencia" contempla la posibilidad de citar al interesado o a su representante para ser notificado por comparecencia por medio de anuncios en sede electrónica).

Sin embargo el reglamento de desarrollo de la LGT aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, al que hemos llamado Reglamento de gestión e inspección, ha incorporado dos nuevos artículos que tienen que ver con las notificaciones telemáticas:

- ❖ Artículo 115 bis "Notificaciones en dirección electrónica", introducido por el Real Decreto 1/2010 de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario.
- ❖ Artículo 115 ter "Notificaciones voluntarias en sede electrónica", introducido por el Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, por el que se modifican el Reglamento del IVA y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

## NOTIFICACIONES EN DIRECCIÓN ELECTRÓNICA

Comenzaremos por exponer casi literalmente el contenido del artículo 115 bis del Reglamento de gestión e inspección, dado que la regulación en esta materia supone una novedad importante en el ámbito tributario y además deben tenerse en cuenta numerosas circunstancias que nada tienen que ver con las que hemos analizado en relación con las notificaciones realizadas por los medios tradicionales.

Según lo dispuesto en el citado artículo 115 bis, cada Administración tributaria podrá acordar la asignación de una dirección electrónica para la práctica de notificaciones a los obligados tributarios que no tengan la condición de persona física. Asimismo, se podrá acordar la asignación de una dirección electrónica a las personas físicas que pertenezcan a los colectivos que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

Esta dirección electrónica debe reunir los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico para la práctica de notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia, resultando de aplicación lo dispuesto en los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

Los apartados segundo y tercero del artículo 28 de la Ley 11/2007 de 22 de junio disponen que:

“Art. 28 [...]”

2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales.

3. Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

[...]”

Por último, y según el artículo 59.4 de la LRAPPAC, cuando el interesado o su representante rechacen la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento.

En el ámbito tributario, el artículo 111.2 de la LGT, más escueto que el de la norma administrativa, recoge igualmente que el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Transcurrido un mes desde la publicación oficial del acuerdo de asignación, y previa comunicación del mismo al obligado tributario, la Administración tributaria correspondiente practicará, con carácter general, las notificaciones en la dirección electrónica.

La práctica de notificaciones en la dirección electrónica no impedirá que la Administración tributaria posibilite que los interesados puedan acceder electrónicamente al contenido de las actuaciones administrativas en la sede electrónica correspondiente con los efectos propios de la notificación por comparecencia.

En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se regulará el régimen de asignación de la dirección electrónica por la Agencia Estatal de Administración Tributaria así como su funcionamiento y extensión al resto de la Administración tributaria estatal.

En todo caso, los obligados a recibir las notificaciones telemáticas podrán comunicar que también se considere como dirección electrónica cualquier otra que haya sido habilitada por la Administración del Estado para recibir notificaciones administrativas electrónicas con plena validez y eficacia.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 115 bis, cualquier Administración tributaria podrá utilizar la dirección electrónica previamente asignada por otra Administración tributaria, previo el correspondiente convenio de colaboración, que será objeto de publicidad oficial.

Fuera de los supuestos que se establezcan conforme a lo dispuesto en el citado artículo 115 bis, para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico, se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización.

Las normas administrativas recogen los requisitos que deben cumplir los sistemas de notificación electrónica a través de dirección electrónica habilitada:

- a. Acreditar la fecha y hora en que se produce la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación.
- b. Posibilitar el acceso permanente de los interesados a la dirección electrónica correspondiente, a través de una sede electrónica o de cualquier otro modo.
- c. Acreditar la fecha y hora de acceso a su contenido.
- d. Poseer mecanismos de autenticación para garantizar la exclusividad de su uso y la identidad del usuario.

En este ámbito, el Ministerio de Administraciones Públicas en colaboración con Correos, ha desarrollado el Servicio de Notificaciones Telemáticas Seguras que permite a los ciudadanos y empresas recibir, en un único buzón, las notificaciones administrativas.

Según la propia página web del Ministerio en la que se publicita este servicio, el sistema goza de ventajas tanto para el ciudadano o la empresa como para el organismo emisor.

Para quien va a recibir las notificaciones a través de este medio, será un método gratuito, cómodo, voluntario, puesto que será el ciudadano el que seleccione los organismos de los que desee recibir notificaciones telemáticas. También es un sistema activo, que enviará un aviso al móvil o correo electrónico indicando que ha recibido una notificación telemática. Además es un medio seguro, confidencial y privado.

Para el organismo emisor es un medio eficiente, económico, que garantiza la entrega cumpliendo además con los requisitos de autenticidad, confidencialidad, integridad y no repudio. Y permite conocer al organismo emisor la fecha y hora de todos los eventos.

Para poder acceder a este servicio, el obligado tributario tendrá que obtener por medios telemáticos una Dirección Electrónica Única (DEU), que como su propio nombre indica, será única para la recepción de todas las notificaciones telemáticas de los procedimientos tributarios a los que se haya suscrito.

Cuando el interesado quiera acceder a su buzón deberá hacerlo mediante Certificado Digital o DNI electrónico.

Desde el momento en el que una notificación se pone a disposición del interesado en su buzón, dispondrá de 10 días naturales para su lectura. Si no accede al buzón en ese período de tiempo, la notificación se entenderá rechazada, lo cual en el ámbito tributario y según lo dispuesto en el artículo 111.2 de la LGT implica que se tendrá por practicada a todos los efectos.

La dirección electrónica única, en principio, tendrá vigencia indefinida, excepto en los supuestos en que se solicite su revocación por el titular, por fallecimiento de la persona física o extinción de la personalidad jurídica, o porque una resolución administrativa o judicial así lo ordene.

Si transcurriera el plazo de tres años sin que se utilice para la práctica de notificaciones, la dirección electrónica será inhabilitada, lo cual deberá comunicarse al interesado.

### NOTIFICACIONES VOLUNTARIAS EN SEDE ELECTRÓNICA

El artículo 115 ter por su parte, regula las notificaciones tributarias en sede electrónica:

1. *Las Administraciones tributarias podrán habilitar en su sede electrónica la posibilidad de que, de forma voluntaria, los interesados puedan acceder al contenido de sus notificaciones. La habilitación deberá cumplir los siguientes requisitos:*
  - b. *Deberá quedar acreditación de la identificación del contribuyente que accede a la notificación. Esta identificación podrá realizarse mediante cualquier sistema de firma electrónica, avanzada y no avanzada, que sea conforme con lo dispuesto en la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, y en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.*
  - c. *Deberá informarse de forma claramente identificable de que el acceso del interesado al contenido tendrá el carácter de notificación a los efectos legales oportunos.*
  - d. *Deberá quedar constancia del acceso del interesado al contenido de la notificación con indicación de la fecha y la hora en que se produce.*
2. *La práctica de notificaciones conforme a lo dispuesto en este artículo no es incompatible con las realizadas a través de la Dirección Electrónica. Si por cualquier causa se produjese la notificación por ambos sistemas surtirá efectos jurídicos la realizada en primer lugar.*

*Asimismo, si se efectuase la notificación a través de la Sede electrónica y por medios no electrónicos producirá efectos jurídicos la primera que se practique.*

### NOTIFICACIONES POR CORREO ELECTRÓNICO

En cuanto a las notificaciones por correo electrónico, y volviendo a las normas administrativas, el artículo 39 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, contempla la posibilidad de practicar notificaciones en las direcciones de correo electrónico que los ciudadanos elijan, siempre que se genere automáticamente y con independencia de la voluntad del destinatario un acuse de recibo que deje constancia de su recepción y que se origine en el momento del acceso al contenido de la notificación.

Las notificaciones telemáticas, desde nuestro punto de vista, suponen un gran avance tanto para la Administración como para el administrado, de modo que si se practicaran de manera generalizada, evitaríamos muchos de los problemas que se dan en la práctica con las notificaciones por los medios más tradicionales, como por ejemplo el correo certificado.

La Administración evitará los inconvenientes que se le plantean en numerosas ocasiones con la búsqueda de la dirección postal válida para notificar, por ejemplo. Ahorraría tiempo y recursos, pues no habría que recurrir a segundos intentos de notificación o a la ficción de citación para la notificación por comparecencia mediante la publicación en los boletines oficiales.

Sería más asequible finalizar los procedimientos respetando el plazo máximo de duración de los mismos, evitando caducidades innecesarias. En teoría habría menos probabilidades de que la notificación resultara defectuosa o nula y por tanto también debería incidir en una menor conflictividad que con las notificaciones practicadas por medios tradicionales.

Para el obligado tributario supondría una garantía de que tendrá conocimiento de manera inmediata de cualquier notificación que la Administración le quiera hacer llegar, independientemente de que haya cambiado de domicilio, se encuentre de vacaciones o se haya trasladado temporalmente a otra ciudad o a otro país por motivos laborales. De esta forma podrá ejercer sus derechos presentando el correspondiente medio de impugnación contra el acto administrativo notificado o dando cumplimiento al mismo.

Por último, en relación con las notificaciones telemáticas en general, debemos destacar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT, ha ido siempre por delante del resto de administraciones.

El 29 de octubre de 2010 se aprobó el Real Decreto 1363/2010 por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT, siguiendo lo previsto en el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

Pues bien, este Real Decreto fue impugnado por la Asociación Española de Asesores Fiscales y Gestores Tributarios e interpusieron recurso de casación contra la obligación de recibir por medios electrónicos determinadas comunicaciones y notificaciones en el ámbito de la AEAT. Esta Asociación cuestionaba la legalidad del Real Decreto y solicitaba su anulación.

Los principales motivos eran los siguientes:

1. Falta de cobertura legal del Real Decreto, ya que entienden que son las leyes y reglamentos tributarios quienes constituyen la fuente del derecho en materia tributaria. La Ley 11/2007 que da cobertura al Real Decreto impugnado, no tiene carácter tributario.
2. Vulneración de preceptos constitucionales y otras normas tributarias. Supone la inaplicación directa del 112 de la LGT que regula la notificación por comparecencia.
3. Infringe lo dispuesto en el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, ya que según este artículo, la Administración Pública únicamente podrá establecer la obligatoriedad de comunicarse con ella por medios electrónicos cuando los obligados tributarios sean personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

No contiene ninguna norma de protección de datos e impone sobre el contribuyente las consecuencias técnicas que la instalación del nuevo modelo requiere.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación, aunque cuenta con un voto particular discrepante. Los fundamentos de la desestimación de manera resumida son los siguientes:

1. Entiende que el RD impugnado sí tiene cobertura legal. La LGT en su artículo 7 dispone que “tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”. Procede por tanto en este caso la aplicación supletoria de la Ley administrativa 11/2007 al no encontrarse reguladas las notificaciones electrónicas en las normas tributarias vigentes.
2. En cuanto a la inaplicación del artículo 112 de la LGT, el TS manifiesta que se trata de dos modos de efectuar notificaciones tributarias, uno el establecido en el artículo 109 y siguientes de la LGT, y, otro distinto, el regulado en el RD impugnado. Ambos tienen ámbitos de aplicación separados, que coexisten, y que por tanto, ni se solapan, ni se superponen.
3. Respecto al tercer motivo de impugnación, la Sala entiende que aunque en el Decreto impugnado no se contemplan las limitaciones recogidas en el artículo 27.6 de la ley 11/2007, “capacidad técnica”, “capacidad económica”, “dedicación profesional” u otros medios acreditados, el precepto añade otra de no menor importancia que es el de que “esté garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos” y el ámbito subjetivo establecido impide que las mencionadas limitaciones afecten a las personas que el autor del Reglamento ha decidido incluir en el sistema de notificaciones electrónicas.

En cuanto a que el Decreto no tenga referencia a la privacidad de los datos, pese a esa falta de referencia, dichos criterios serán aplicados, pues estando consagrados en ámbitos legales distintos del que es objeto de regulación, no son obstáculo para esa aplicación. Es decir, la protección de datos, la privacidad de las comunicaciones, el secreto de las mismas y otras regulaciones sectoriales que incidan sobre la cuestión reglamentaria, no serán ignorados por el hecho de que la norma impugnada no contenga precepto alguno sobre ellos.

## CONCLUSIONES

Las notificaciones tributarias son una materia compleja, como hemos venido analizando a lo largo de este trabajo, pero también muy importante.

Recordemos que la notificación es requisito de eficacia del acto administrativo y solo desde que ésta se produce, el acto desplegará sus efectos.

Por este motivo, tanto a la Administración como al administrado les conviene que se realice de forma correcta. A la Administración porque desde que tenga constancia de que la notificación se ha practicado con éxito, podrá exigir al obligado tributario su cumplimiento y al administrado, porque le permitirá ejercer sus derechos.

Es más, al obligado tributario de nada le sirve intentar evitar ser notificado para no “sufrir” los efectos del acto administrativo, puesto que las normas administrativas y tributarias tienen previstos mecanismos por los que dar por notificados los actos administrativos ante la imposibilidad de practicar la notificación de forma personal. De cualquier manera, el procedimiento podrá continuar aún cuando el obligado tributario no haya tenido constancia del contenido del acto.

Otra cuestión bien distinta es que la notificación se practique de la manera más eficiente.

El medio tradicionalmente más utilizado, como hemos visto, es el correo certificado con acuse de recibo. Sin embargo, se trata

de un medio complejo, de cuyo éxito no siempre depende la diligencia de la Administración o la buena voluntad del obligado tributario.

Hay otros muchos factores que van a ser determinantes para que la notificación tenga éxito o al menos se practique correctamente. (La actuación del funcionario de Correos, la información de la que disponga la Administración tributaria en el momento de elegir la dirección a la que hacer el envío, etc.).

Cuestiones que en muchos casos generan conflictividad y que acaban siendo resueltas por los tribunales.

Esto no tiene razón de ser, sobre todo si tenemos en cuenta que nos encontramos en la era de las nuevas tecnologías, con las que nos hemos familiarizado en nuestra vida cotidiana y a las que nos hemos adaptado casi sin darnos cuenta.

Parece claro entonces que deberíamos apostar por las notificaciones telemáticas para cuyo uso generalizado solo falta un último impulso.

## INFORME SOBRE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014, RESPECTO DE LA TRIBUTACIÓN EN EL REINO DE ESPAÑA POR EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES\*

**JAVIER MÁXIMO JUÁREZ GONZÁLEZ.** *Notario de Valencia. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (con la colaboración de Paz Juárez Olmos, Grado de Derecho y ADE).*

### I. El Contenido y fallo de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12

#### RESEÑA DE LA SENTENCIA Y DEL FALLO

La sentencia reseñada declara contraria al derecho originario de la Unión Europea, el régimen fiscal establecido en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones español. En concreto, lo considera contrario al principio de libre circulación de capitales, con infracción de los arts. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Del examen de la misma, se deben destacar los siguientes aspectos:

- I. Es dictada como consecuencia de un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión Europea contra el Reino de España. Por tanto, no deriva de una petición de decisión prejudicial suscitada por un órgano jurisdiccional español. La diferencia no es baladí, especialmente en cuanto a determinar los efectos y alcance de la misma.
- II. Resulta de su lectura la actitud obstruccionista del Reino de España, que pretendió paralizar y dilatar el recurso.
- III. La misma no se refiere a la normativa de las CCAA, sino esencialmente a la normativa estatal, en concreto a la Ley 22/2009, de Cesión de Tributos, que delimita los puntos de conexión para determinar la administración y normativa autonómica aplicable en el ISD, excluyendo a los no residentes que quedan sujetos en todo caso a la competencia y normativa estatal, tal y como resulta del inicio del art. 32 de dicha ley. Por tanto, no afecta a la legislación emanada de las CCAA en el ejercicio de su capacidad normativa.
- IV. Parte de la base que la normativa autonómica, consecuencia del ejercicio de las atribuciones conferidas a las CCAA por la Ley 22/2009, es más favorable al contribuyente, al tener la normativa estatal el carácter de “mínimo”.
- V. Declara a la normativa estatal contraria al derecho originario de la UE ( que constituye una especie de constitución europea) como se ha indicado al inicio y no al derecho derivado, lo que supone un “plus” de gravedad.

En particular, el fallo declara contrario al principio de libre circulación de capitales “las 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 disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste”.

Es fundamental el reparar en que, a mi juicio, el fallo no se acota exclusivamente a los supuestos en que el sujeto pasivo es no residente, sino también a casos en que puede ser o necesariamente es sujeto pasivo un residente: causantes no residente en España (en los que el sucesor puede ser residente) y donaciones de inmuebles fuera del territorio español (en que el sujeto pasivo es necesariamente un residente, puesto que el no residente sólo tributa por obligación real, limitado a los bienes y derechos en España - art. 7 de la Ley del ISD -). Lo expuesto no sólo resulta del fallo, sino además de los epígrafes 57, 58, 60 y 63 de la sentencia.

Por tanto, a continuación se exponen todos los supuestos sobre los que incide la sentencia.

(\*) Artículo publicado con autorización de la A.E.D.A.F.

### SUPUESTOS AFECTADOS POR LA SENTENCIA RESPECTO DE LOS NO RESIDENTES

De la sentencia y del fallo a mi criterio son los siguientes:

- I. Sucesiones “mortis causa” en las que el causante es residente en territorio español y alguno o algunos o todos los sucesores-contribuyentes son no residentes. Se justifica en la discriminación que conlleva de los sujetos pasivos no residentes (que quedan sujetos a la normativa estatal) con respecto a los sujetos pasivos residentes (que quedan sujetos a la normativa autonómica correspondiente a la CA donde el causante hubiere tenido su residencia habitual al devengo).
- II. Sucesiones en que el causante es no residente en España. En este caso, conforme a la Ley 22/2009 el régimen en principio es igual para todos los sujetos pasivos: es competente y rige la normativa del Estado. Pues bien, aunque el trato fiscal es igual para todos, sin embargo, es de peor condición que la carga fiscal soportada cuando el causante es residente en una Comunidad Autónoma, lo que justifica la vulneración del Derecho Comunitario primario.
- III. Donaciones de inmuebles situados en territorio español, en cuanto que los no residentes deben tributar por la hacienda y normativa estatal y los residentes por la hacienda y normativa autonómica correspondiente a la ubicación del inmueble.
- IV. Donaciones de inmuebles radicados fuera del territorio español, en cuanto que los no residentes no tributan en España (sujetos por obligación real) y los residentes en España deben tributar por la normativa estatal (sujetos por obligación personal).
- V. Donaciones de otros bienes y derechos situados en territorio español, puesto que los no residentes deben tributar por la hacienda y normativa estatal y los residentes por la hacienda y normativa autonómica correspondiente a la CA de su residencia habitual.
- VI. Donaciones de otros bienes y derechos situados fuera del territorio español. En este caso, los donatarios no residentes no tributan en España (sujetos por obligación real) mientras que los residentes en España deben tributar por la hacienda y normativa correspondiente a la CA en donde tienen su residencia habitual.

### SUPUESTOS AFECTADOS POR LA SENTENCIA RESPECTO DE LOS RESIDENTES EN EL REINO DE ESPAÑA

En mi opinión es claro que la sentencia no se agota en el tratamiento fiscal de los no residentes, sino que también afecta a los residentes, en cuanto que igualmente son ciudadanos de la Unión Europea. Son los siguientes supuestos a los que en apartado anterior ya hemos hecho referencia, aunque sea de manera indirecta:

- I. Sucesiones en que el causante es no residente en España, puesto que el sujeto pasivo residente al quedar sujeto a la hacienda y normativa estatal soporta una mayor carga fiscal que si el causante es residente, ya que en éste último caso es competente y se aplica la normativa de la CA de la residencia habitual del causante.
- II. Donaciones en las que siendo el donatario residente, el objeto de la donación consiste en bienes inmuebles situados en el extranjero, ya que de acuerdo a la Ley 22/2009, procede la tributación por la normativa estatal, a diferencia de las donaciones de inmuebles en España, en que es competente y se aplica la normativa autonómica correspondiente a la radicación del inmueble.

### NORMATIVA AFECTADA

#### **Normativa estatal dañada e indemnidad de la normativa autonómica de las CCAA en régimen común.**

Es evidente la quiebra de la Ley 22/2009, de Cesión de Tributos, en lo que atañe a los puntos de conexión internos en el art. 32. Además resultan inaplicables los preceptos de la Ley estatal 29/1987, del ISD, en cuanto incidan sobre los supuestos afectados, como - por ejemplo - el número 3 del art. 21. Sin embargo, queda ileso la normativa propia de las CCAA dictadas al amparo de la capacidad que les otorga el art. 48 de la Ley 22/2009. La sentencia que comentamos no entra a valorar ni por tanto emite juicio sobre la legislación de las CCAA, tan sólo se limita a constatar que la normativa estatal de coordinación conlleva la desigualdad tributaria y, en consecuencia, constituye un obstáculo para la libre circulación de capitales.

#### **Los efectos colaterales sobre el Concierto con el País Vasco y el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra.**

Siendo cierto que la sentencia no hace referencia alguna ni al Concierto del País Vasco ni al Convenio del Estado con Navarra, sí que pueden resultar, a mi juicio, “tocados” por la misma, máxime cuando la normativa comunitaria es preferente y directamente aplicable a los Estados miembros.

Respecto del País Vasco, a la vista de la vigente redacción del artículo 25 del Concierto por la Ley 7/2014, lo cierto es que los puntos de conexión a favor de la atribución de la competencia a la Hacienda Vasca propician menos distorsiones que la Ley 22/2009, pero sí que hay algunos supuestos sustancialmente idéntico a los que han merecido el reproche del tribunal europeo.

Así, respecto de los no residentes, quedan sujetos a la competencia y normativa estatal los siguientes supuestos:

- I. Las sucesiones “mortis causa” en que el causante fuera no residente en el País Vasco y la total adquisición por el sucesor-sujeto pasivo no se refiera a bienes o derechos, sean inmuebles u otros, situados en el País Vasco.
- II. Las donaciones de bienes y derechos distintos de inmuebles, salvo que los mismos estén situados en el País Vasco.
- III. Las donaciones de bienes inmuebles en España no radicados en el País Vasco a no residentes.

Y con relación a los residentes en España, resultan incluidos a mi juicio los siguientes casos:

- I. Las sucesiones “mortis causa” en que el causante es no residente en España y la total adquisición por el sucesor-sujeto pasivo no se refiera a bienes o derechos, sean inmuebles u otros, situados en el País Vasco. Y es que en tal planteamiento quedan gravados los sujetos pasivos a la normativa estatal.
- II. Donaciones en las que siendo el donatario residente en el País Vasco, el objeto de la donación consiste en bienes inmuebles situados en el extranjero, puesto que conforme al Concierto y la Ley 22/2009, procede la tributación por la normativa estatal, a diferencia de las donaciones de inmuebles en el País Vasco, en que es competente y se aplica la normativa autonómica correspondiente a la hacienda vasca.

Por lo que se refiere a la Comunidad Foral de Navarra, de acuerdo con el art. 31 del vigente Convenio (Ley 25/2003), la respuesta es análoga a la del País Vasco con una importante matización en el caso de sucesiones “mortis causa”. Y es que el Convenio, con un muy acertado criterio, para reputar no sujetas las sucesiones a la competencia y normativa de la hacienda foral, considera que se debe reunir una doble condición: la no residencia del causante en Navarra y que, además, dicho causante no residente no mantenga la condición política de navarro de acuerdo al artículo 5º de la Ley Orgánica de Reintegración y Mejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

Debe destacarse que ello posibilita que las herencias de navarros residentes en el extranjero, de mantener la condición política de navarro el causante, queden sujetas a la competencia y normativa foral, obviando la aplicación de la mucho más exigente normativa estatal para los sujetos pasivos cuando por fortuna el difunto haya mantenido el arraigo con sus orígenes.

## II. Efectos de la sentencia

### EL NECESARIO CAMBIO DE LA NORMATIVA INTERNA. PERSPECTIVAS.

Resulta evidente que la sentencia del TJUE obliga al Reino de España a modificar la normativa interna a la mayor brevedad (art. 260 del TFUE) para poner término a las situaciones contrarias a la libre circulación de capitales de acuerdo con lo expuesto.

Por ello, debe procederse con urgencia a reformar la legislación interna. Tal reforma puede orientarse en dos direcciones contrapuestas: (I) La unificación del Impuesto, quizás en la senda indicada por el famoso “Informe Lagares para la reforma fiscal” o (II) la modificación de los puntos de conexión en la normativa estatal de coordinación, manteniendo la capacidad normativa de las CCAA, de forma y manera que siempre sea competente y resulte aplicable la normativa de una determinada CA.

Pues bien, dada la complejidad política que supone que las CCAA accedan a abdicar de sus competencias en aras de una deseable reunificación del Impuesto desde unos parámetros razonables, lo cierto es que, pragmáticamente, la única alternativa posible a corto o medio plazo es la modificación de los puntos de conexión.

La cuestión a primera vista puede resultar complicada, pero en el fondo no lo es tanto. Al respecto, la propia Comisión Europea, en su Recomendación de 15 de diciembre de 2011, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones (Diario Oficial de la Unión Europea de 20/12/2011), recoge algunos conceptos interesantes, como lo es el de vínculo personal más estrecho. De acuerdo con ello, se puede entender que un no residente en España tiene el vínculo personal más estrecho con la Comunidad autónoma en que disponga de un lugar de habitación permanente; si la persona dispone de un lugar de habitación permanente en más de una Comunidad autónoma o no dispone de ninguno, se puede considerar que el vínculo personal más estrecho lo tiene con la Comunidad autónoma con la que se mantienen unas relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales). (Parágrafo 4.4.1. de la Recomendación).

Por tanto, bastaría con reconducir todos los supuestos afectados por la sentencia al punto de conexión más próximo al no residente o al residente que hoy debe tributar por la normativa estatal en determinados supuestos:

- I. Respecto de los no residentes:
  - ❖ En las sucesiones “mortis causa”, por orden de prelación: residencia habitual del causante en España o última residencia habitual del mismo; lugar de situación de los inmuebles del causante en territorio español; lugar de situación de los restantes bienes y derechos de causante en territorio español.
  - ❖ En las donaciones: respecto de los inmuebles, radicación de los mismos; respecto de los restantes bienes y derechos situados en España, la CA donde se hallen situados.
- II. Respecto de los residentes, reconducir los supuestos que hoy resultan sujetos a la hacienda y normativa estatal, a la CA más próxima:
  - ❖ En las sucesiones “mortis causa” en la que el causante es no residente: en primer término, si el causante hubiera sido residente, la CA donde el causante hubiera tenido su última residencia en España; supletoriamente, la CA correspondiente a la radicación de los inmuebles del causante en territorio español, de tenerlos; subsidiariamente, atendiendo al lugar de situación de los restantes bienes y derechos de causante en territorio español; y, en último término, a la residencia habitual del sucesor-sujeto pasivo. Debe destacarse que así quedarían armonizados los puntos de conexión de los sujetos pasivos residentes y no residentes en este caso en que ambos quedan hoy sometidos a la competencia y normativa estatal.
  - ❖ En las donaciones de bienes inmuebles u otros bienes y derechos en el extranjero (en la que los no residentes no tributan por quedar sujetos por obligación real), parece lo más apropiado atender a la residencia habitual del donatario.

En definitiva, se trataría de trasladar los casos de tributación en que hoy es competente y se aplica la normativa del Estado, total o parcialmente, a una CA a la que correspondería la competencia y, por tanto, su normativa fuera la aplicable para un único hecho imponible, atendiendo al vínculo personal o real más estrecho, ya se trate de residentes o no residentes.

### **UNA MODIFICACIÓN NORMATIVA BIEN HECHA RESOLVERÍA UN PROBLEMA EN EL DERECHO INTERNO RESPECTO DE LOS NO RESIDENTES NACIONALES ESPAÑOLES.**

La sentencia no ha abordado, como es lógico, una cuestión de derecho interno, pero cada vez con mayor repercusión: la discriminación de tributación que hoy sufren los nacionales no residentes con respecto a los residentes (por ejemplo, una sucesión “mortis causa” en la que el causante es residente la CA de Madrid y entre los hijos se encuentra un no residente: los hijos residentes tributan con una bonificación en cuota del 99% y el “emigrante” tributa con el único beneficio fiscal de la escuálida reducción por parentesco que establece la ley estatal).

Este problema que hasta hace poco era aislado, se ha generalizado como consecuencia de la diáspora provocada por la crisis económica. Pues bien, tengo fundadas sospechas de que el diferente trato fiscal de los españoles no residentes es inconstitucional y que, más temprano que tarde, se plantearán cuestiones de inconstitucionalidad, si no ha sido ya.

No me cabe duda, incluso para los intereses de la Hacienda Pública, que cuando antes se solventa este tema, mejor; y estamos ante una oportunidad que no se puede desaprovechar.

### **EFICACIA DE LA SENTENCIA Y SU APLICACIÓN A SITUACIONES PREEXISTENTES A LA MISMA: INAPLICACIÓN DESDE SU NACIMIENTO DE LAS NORMAS AFECTADAS Y EFECTOS RETROACTIVOS ABSOLUTOS (SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 145/2012, DE 2 DE JULIO).**

La regulación en el TFUE de la ejecución de las sentencias del TJUE es muy parca en las dictadas por incumplimiento de obligaciones de un Estado miembro. Prácticamente se circunscribe al art. 260 de dicho Tratado, estableciendo que el Estado miembro debe adoptar las medidas necesarias para la ejecución bajo pena de multa.

Ha sido pues la jurisprudencia del propio TJUE la que ha perfilado los efectos de sus resoluciones. Al respecto, tradicionalmente se han distinguido entre las sentencias como consecuencia de una cuestión prejudicial (por ejemplo, el tribunal de un Estado miembro considera que para resolver una causa es preciso determinar si hay vulneración o no de la normativa comunitaria por el derecho interno) y las dictadas por recursos interpuestos por la Comisión u otros Estados miembros por incumplimiento de uno de ellos.

Respecto de las primeras - emanadas de cuestiones prejudiciales - es evidente que las estimatorias tienen efectos sobre el procedimiento que se ventila en sede del Estado miembro y, en cuanto última instancia y como consecuencia de la aplicación de los principios de primacía del Derecho Comunitario y efecto directo del mismo, se aplica a los casos idénticos, incluso con carácter retroactivo, además de suponer la inaplicación inmediata de la normativa interna afectada.

En este sentido, entre las más recientes que atañen al Reino de España, merecen citarse las de 14 de marzo de 2013 (asunto C-415/11) y 17 de julio de 2014 (asunto C-169/14) relativas a la protección de deudores en procedimientos de ejecución y, sobre todo, por afectar a materia tributaria, la sentencia de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82-12).

Especial referencia merece la última citada, referente al famoso “céntimo sanitario”. En la misma el TJUE rechaza expresamente la petición del Reino de España de limitar los efectos en el tiempo, reconociendo que, según reiterada jurisprudencia del propio tribunal interpretando el art. 267 del TFUE, el tribunal está facultado para determinar el alcance y de la norma tal y como hubiera debido ser interpretada desde el momento de su entrada en vigor y, en consecuencia, debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia.

Sin embargo, lo cierto es que respecto de las sentencias que tienen por objeto un recurso de incumplimiento la cuestión no es tan diáfana de acuerdo al artículo 260 del TFUE, pues se pueden considerar meramente declarativas y, en consecuencia, no conllevar la anulación automática del derecho interno afectado, y, por ende, sin carácter retroactivo; quedando circunscritos sus efectos a la adaptación de la normativa interna en un plazo razonable al Derecho Comunitario y la adopción de medidas por el Estado condenado.

Pues bien, lo cierto es que tal interpretación restrictiva del alcance de las sentencias del TJUE por incumplimiento ha sido matizada por la doctrina y la jurisprudencia comunitaria, dada la primacía y efecto directo de Derecho Comunitario. Se podría ahondar en su estudio, pero tenemos la fortuna de contar con una fundamental sentencia de nuestro Tribunal Constitucional (sentencia 145/2012, de 2 de julio) que respecto a la eficacia de una sentencia del TJUE derivada de recurso por incumplimiento consecuen- cia además de las normas básicas integrantes del TFUE, afirma, citando varias sentencias del TJUE:

- I. Que la naturaleza declarativa de las sentencias del TJUE que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva ni emepe sus efectos “ex tunc”, lo que es repetido en varios fundamentos de la sentencia, aclarando que “proyectan la eficacia de sus pronunciamientos al momento de la entrada en vigor de la norma interna considerada contraria al Derecho de la Unión Europea y no a la fecha en que se dictan”.
- II. Como consecuencia de las mismas se deja “sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno”.
- III. Que dicha eficacia retroactiva absoluta - ex tunc - vincula y obliga a los tribunales y Administración Pública del Estado condenado.

De lo expuesto, queda patente y claro que:

- I. Los puntos de conexión afectados por la sentencia son y han sido desde siempre nulos de pleno derecho e inaplicables, aunque no se haya procedido a su derogación formal.
- II. Los no residentes e incluso residentes en los casos que les afectan, que hubieran tributado conforme a los mismos, sea cual sea la fecha del ingreso de su autoliquidación o pago de la liquidación, incluso conforme a la anterior ley de cesión, la Ley 21/2001, bajo cuya vigencia se inició el procedimiento, tienen derecho a la devolución de lo ingresado, con sus correspondientes intereses de demora y eso, aunque haya transcurrido el plazo de 4 años de prescripción, sin necesidad de acudir al expediente de responsabilidad patrimonial de la Administración.
- III. Los no residentes o residentes cuyas liquidaciones devienen nulas no pueden tributar por normas que se dicten en el futuro en reemplazo de las inaplicables, salvo que se les atribuya expresamente carácter retroactivo, lo que sería muy discutible tanto desde el punto de vista del derecho interno como del comunitario.

## APLICACIÓN TRANSITORIA DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014, RELATIVO AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES ESPAÑOL. (ADENDA AL INFORME DE LA MISMA).

**JAVIER MÁXIMO JUÁREZ GONZÁLEZ.** *Notario de Valencia. Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (con la colaboración de Paz Juárez Olmos, Grado de Derecho y ADE).*

### I. Introducción y advertencia

Son numerosas las consultas que he recibido, a la vista del informe ya emitido, sobre los procedimientos concretos para instar la devolución por los sujetos pasivos afectados, así como por la cantidad resarcible y cómo se deben liquidar los hechos imponible ya devengados o que se realicen antes de dictarse la normativa de reemplazo de la declarada contraria al derecho comunitario.

La cuestión no es nada fácil, pues como reconoce el Ministerio de Hacienda en el anteproyecto de reforma de la LGT: “es preciso regular un procedimiento tributario “ad hoc” para los supuestos de declaración de inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación del derecho nacional al de la Unión Europea”. Así, el art. 219 bis del anteproyecto establece un procedimiento de revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. Obviamente dicho procedimiento es hoy de “lege ferenda”, por lo que no es de aplicación, además de presentar aspectos muy discutibles.

### II. Cuantía a solicitar por la devolución y criterios a seguir en liquidaciones o autoliquidaciones pendientes

Pero, antes de referirnos al procedimiento, es premisa referirnos a la cuantía o importe a reclamar y el criterio a seguir en caso de liquidaciones por realizar.

#### **IMPORTE A RECLAMAR. INTERDICCIÓN DE LAS LIQUIDACIONES COMPARATIVAS MÁGICAS.**

Aunque la confusión es enorme, incluso en los propios órganos gestores y directivos del Ministerio de Hacienda; doy a conocer mi opinión:

- a. La cantidad a reintegrar es la total ingresada en su día más los correspondientes intereses de demora. Es verdad que la cuestión de los intereses de demora es discutible tanto su propia exigibilidad como respecto de la fecha de su devengo a la vista de la normativa tributaria legal y reglamentaria, pero dada su naturaleza indemnizatoria y no sancionadora proclamada reiteradamente por nuestro Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo, creo firmemente que este es el criterio que debe prevalecer.
- b. Me parece absolutamente improcedente en derecho el entender que es la diferencia entre la cantidad ingresada en su día minorada por la cantidad que se debió pagar a la CA a la que correspondería o corresponda el hecho imponible. Y ello por los siguientes argumentos:
  - ❖ Porque la nulidad sobrevenida pero con efectos desde en que fue dictada la normativa afectada por la sentencia, supone la inexigibilidad del tributo a los perjudicados. En materia tributaria, los elementos básicos del tributo están sujetos a reserva de ley (art. 8 de la LGT) y prohibida la analogía (art. 14 de la LGT).
  - ❖ En tanto no se apruebe la normativa de reemplazo, se desconoce cuál es la medida de referencia a tomar, aunque se pueda intuir en algunos casos, pero sólo eso, pura magia; lo que en modo alguno tiene relevancia jurídica ni fiscal. Además, en principio, las normas tributarias no tienen carácter retroactivo - 10.2 de la LGT - y su retroactividad ha sido interpretada muy restrictivamente por el Tribunal Constitucional.

- ❖ Finalmente, de acuerdo al art. 11 de la LGT, se debe establecer por ley - de nuevo reserva de ley - los criterios de residencia o territorialidad en cada tributo.

**CRITERIOS DE ACTUACIÓN RESPECTO DE HECHOS IMPONIBLES AFECTADOS YA REALIZADOS O QUE SE REALICEN EN EL FUTURO Y QUE NO SE HAYAN PRESENTADO A LIQUIDACIÓN O AUTOLIQUIDAD.**

En tanto no entre en vigor la normativa de reemplazo, se deben presentar ante la Hacienda Estatal, pues la competencia sigue subsistiendo en la misma, pero sin cantidad alguna a ingresar (es decir, a cero). La competencia es la estatal, pero su normativa no es aplicable por infringir el derecho comunitario originario.

Además de insistir en que la posible aplicación de la competencia y normativa autonómica más próxima es meramente mágica, en tanto no dicte la normativa de reemplazo; no debe olvidarse que estamos ante un Impuesto de titularidad estatal cedido a las CCAA exclusivamente en los supuestos que contempla la Ley de Cesión vigente 22/2009.

Aunque coexiste en la competencia estatal la posibilidad de presentar a liquidación o autoliquidación (consulta DGT 1404/11), parece lo más aconsejable autoliquidar en los términos expuestos.

### III. Procedimientos aplicables para la devolución

**ASPECTOS GENERALES: REFERENCIA A LOS PROCEDIMIENTOS DE POSIBLE APLICACIÓN.**

Sentada la base que la declaración de infracción del Derecho Comunitario tiene, conforme a la sentencia del Tribunal Constitucional 145/2012, eficacia automática y directa, en cuanto supone la expulsión del ordenamiento jurídico de la normativa afectada; y además “ex tunc”, es decir que despliega sus efectos desde que se dictó la normativa interna contraria a la normativa orginaria comunitaria y, por tanto, eficacia retroactiva absoluta, queda por determinar, qué vías son las pertinentes para hacer efectivo este derecho.

Al respecto, deben tenerse presente los siguientes aspectos:

- Que debe descartarse el procedimiento tributario especial de revisión de actos nulos de pleno derecho del art. 217 de la LGT. Es un procedimiento extraordinario que presupone el necesario reconocimiento de la nulidad de pleno derecho de la liquidación o autoliquidación. En este caso, la nulidad de pleno derecho ya está declarada, no precisa de un proceso administrativo interno que la declare. Además, desde el punto de vista de la praxis nunca se ha acudido al mismo en materia tributaria tratándose de sentencias del Tribunal Constitucional declarando nula por inconstitucional una norma con rango de ley o del Tribunal Supremo declarando contraria a la ley una norma reglamentaria.
- Que si bien es cierto que tanto las sentencias del TC (arts. 30 a 40 de la LOTC), declarando contrarias a la Constitución una norma con rango de ley; así como las del TS declarando contrarias a la ley una norma reglamentaria en un recurso directo (art. 73 de la LRJCA), suponen la nulidad de pleno derecho de las disposiciones afectadas (pues por su esencia no cabe la noción de anulabilidad); no es menos cierto que de acuerdo a los preceptos citados, sus efectos “ex tunc” son limitados, ciñéndose a actos no firmes, en aras de la seguridad jurídica, salvo supuestos excepcionales, entre los que no se hallan los propiamente tributarios.
- Que, en materia tributaria, las vías seguidas para la aplicación de las sentencias del TC respecto de leyes y del TS respecto de reglamentos, se han sustanciado por el procedimiento ordinario de devolución de ingresos indebidos o, desde la nueva LGT, por dicho procedimiento en caso de liquidaciones giradas por la administración o el de rectificación de autoliquidaciones (art. 120.3 de la LGT); si bien, en todo caso, acotados sus efectos a liquidaciones o autoliquidaciones no firmes.
- Sin embargo, en cuanto a las sentencias del TJUE, como se expuso en el informe y acudiendo a la interpretación auténtica del Tribunal Constitucional - la citada sentencia 145/2012 - sus efectos “ex tunc” son absolutos, salvo que la propia resolución disponga otra cosa (lo que confirma abundante jurisprudencia comunitaria, que en parte cita la dicha sentencia). Ello tiene su indudable lógica jurídica, además de dogmática, práctica; y es que por su propia idiosincrasia, sus efectos podrían quedar extraordinariamente limitados por el derecho interno ( si por ejemplo, rige un plazo de prescripción de 2 años).

Pues bien, cuatro son las posibles alternativas procedimentales que a mi entender son posibles: los indicados procedimientos de devolución de ingresos indebidos o de rectificación de la autoliquidación, pero también el de revocación de oficio del art. 219 de la LGT, precisamente diseñado para estos supuestos (“infracción manifiesta de la ley”) tan poco utilizado por la administración; y,

finalmente - ya fuera del ámbito tributario -, el procedimiento de responsabilidad patrimonial de la administración al que se refieren los arts. 139 y ss de la Ley 30/1992, LRJAPPAC.

En todo caso, debe tenerse bien claro, que ninguno de los procedimientos administrativos son especialmente adecuados para el caso en que nos encontramos y así lo reconoce el Ministerio de Hacienda en el anteproyecto circulado, al que hemos hecho referencia en el apartado I.

#### PROCEDIMIENTOS APLICABLES PARA LIQUIDACIONES O AUTOLIQUIDACIONES NO FIRMES.

Pues bien, aunque en derecho casi todo es discutible, en estos supuestos los caminos son nítidos, sobre todo a la vista de la aplicación práctica en materia tributaria de las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo al declarar respectivamente inconstitucionales o ilegales normas tributarias de rango legal o reglamentario.

Se pueden sintetizar en los siguientes supuestos, a la vista de los arts. 66, 67 y 68 de la LGT:

- a. Liquidaciones giradas por la Administración, respecto de las que está en vigor el plazo de impugnación: parece que bastará con alegar ante el órgano gestor la aplicación directa de la sentencia y la consiguiente nulidad de la liquidación, por recurso de reposición o incluso, en mi opinión, sin necesidad de acudir al mismo, pues debe la administración anularlas de oficio.
- b. Liquidaciones “no consentidas”, impugnadas en vía administrativa o contencioso-administrativa, en trámite: tanto la administración como los tribunales de justicia deben de aplicar de oficio la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. En todo caso, es aconsejable, cualquiera que sea la fase del procedimiento, alegar la misma.
- c. Autoliquidaciones por el sujeto pasivo, respecto de las que no ha vencido el plazo de prescripción de cuatro años a computar: (I) desde el día siguiente en que venció el plazo para presentar la autoliquidación, si se realizó dentro del mismo (“autoliquidaciones ordinarias”) o (II) desde el día siguiente del pago de la autoliquidación extemporánea: instar la rectificación de la autoliquidación.
- d. Respecto de las rectificaciones de autoliquidaciones desestimadas por el órgano gestor e impugnadas en vía administrativa o contencioso administrativa, es aplicable lo expuesto en el apartado b).

Todo ello, sin perjuicio de instar el procedimiento de revocación de oficio previsto en el art. 219 de la LGT.

#### PROCEDIMIENTOS APLICABLES PARA LIQUIDACIONES O AUTOLIQUIDACIONES FIRMES.

**Principios aplicables para su determinación: principio de la jurisprudencia comunitaria de “remoción de obstáculos del derecho interno para la efectividad del derecho comunitario”; principio de la jurisprudencia interna del TC y del TS del “procedimiento más ajustado” para la efectividad de sus sentencias de inconstitucionalidad de leyes o ilegalidad de reglamentos; y principio jurisprudencial interno de la “actio nata”.**

Dado por sentado que procede la devolución de la cantidad ingresada y sus intereses de demora, sin embargo la normativa interna no proporciona un cauce adecuado para que los sujetos pasivos injustamente tratados puedan ser reparados.

Pues bien, para su correcta solución deben atenderse a los siguientes principios - además de al constitucional de “justicia tributaria” del art. 31 de la Constitución:

- a. Principio jurisprudencial comunitario de que “los requisitos de forma y de fondo fijados por el derecho interno de cada Estado miembro no pueden obstaculizar ni hacer imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el derecho comunitario”. Este principio ya está sentado desde antiguo por la jurisprudencia del TJUE, estableciendo que las normas procedimentales y procesales de derecho interno no pueden estar articulados de manera que hagan imposible en la práctica su efectividad (sentencias C-199/1982, C-208/1990, C-410/1992 y muchas posteriores).
- b. Principio jurisprudencial interno, tanto del TC como del TS, de proveer a los sujetos pasivos en materia tributaria de un procedimiento rápido para obtener el resarcimiento al que tengan derecho respecto de la administración como consecuencia de sus sentencias en procedimientos de inconstitucionalidad de leyes o ilegalidad de reglamentos. Aquí - creo que no hace falta extenderse -: Cuando se ha dictado una sentencia del TC o del TS sobre dichas materias, la propia administración tributaria ha admitido los procedimientos de devolución de ingresos indebidos o rectificación de la autoliquidación, (aunque propiamente ninguno está previsto para dicha situación jurídica en derecho tributario), sin compeler a los interesados a promover los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho o de revocación de los arts. 217 y 219 de la LGT o acudir al expediente de responsabilidad patrimonial de la administración.

c. Principio de la “actio nata” (como su propio nombre indica, es originaria del derecho romano y se desarrolla en materia civil); significa que el plazo de la prescripción inicia su cómputo desde el momento en que puede ejercitarse una acción por reconocerse el derecho que sirve de sustento a la misma. Pues bien, dicho derecho ha sido reconocido jurisprudencialmente tanto en el ámbito general del derecho administrativo, como en el más específico tributario: sentencias del TS en derecho administrativo de 16/12/2008, 24/12/2012 y 31/3/2014 y, en el concreto tributario, sentencia de 14 de mayo de 2012; y, respecto de Tribunales Superiores: sentencias de TSJ de Valencia de 6/10/2005 y 18/2008, del TSJ de Galicia de 31/3/2004; del TSJ de Murcia, la 934/2012 y del TSJ de Castilla La Mancha; la 439/2013; además de muchas otras.

Ante la falta de procedimiento idóneo, la administración tributaria debe admitir los procedimientos de devolución de ingresos indebidos o rectificación de la autoliquidación. El expediente de responsabilidad patrimonial de la administración es el procedimiento más viable desde la perspectiva de la administración, pero no el más acorde al derecho comunitario ni al derecho interno.

A la luz de los principios expuestos, no me cabe duda que para hacer efectivos sus derechos de la manera más acorde al ordenamiento comunitario e interno, la administración tributaria debe proporcionar la ruta jurídica más asequible para los sujetos pasivos.

Ante la ausencia de un procedimiento idóneo, la administración debe abrir las puertas de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos y rectificación de autoliquidación, que - como se ha expuesto - tampoco han sido diseñados normativamente para las repercusiones de las declaraciones de inconstitucionalidad o ilegalidad de normas tributarias. La combinación de los principios de retroactividad absoluta e inmediata aplicación y correlativo deber de resarcimiento de la administración por la normativa comunitaria (jurisprudencia comunitaria); cauce procedimental más adecuado y menos gravoso ( jurisprudencia interna del TC y del TS) y “ actio nata”, constituyen un torrente que me lleva a dicha conclusión.

No obstante, la inseguridad jurídica tanto normativa como aplicativa, ante un hecho jurídico novedoso, conlleva el deber de la administración tributaria de abrir un camino franco para solventar la cuestión. En mi opinión incluso bastaría una simple resolución del órgano competente en procedimientos del Ministerio de Hacienda (no olvidemos que la resolución 2/1999 de la DGT sentó los criterios para la aplicación de las reducciones en este Impuesto).

De no cumplir con su deber la administración, la cautela exige acudir al expediente de responsabilidad patrimonial de la administración, respecto de la que no cabe duda que su plazo de ejercicio es un año (art. 142.5 de la Ley 30/1992, LRJAPPAC) desde la publicación de la sentencia en el Diario Oficial de la Unión Europea, pues no precisa publicación en el BOE.

Empero, no se puede rebatir que cualquiera que sea el camino que decidan seguir los obligados tributarios, a la postre no quede un tribunal que les ampare de haber optado por el erróneo, porque como decía Cervantes: “Ninguna ciencia en cuanto a ciencia, engaña; el engaño está en quien no la sabe” y yo añadiría: peor engaño está en quien la sabe y mira para otro lado. Por eso, el perdido hallará cobijo.

## NOVEDADES NORMATIVAS

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

#### ARTICULO 25. MODIFICACIÓN DE LA LEY 30/1992 DE 26 DE NOVIEMBRE DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN

**Uno.** Se modifica el apartado 5 del artículo 59, que queda redactado en los siguientes términos:

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

Asimismo, previamente y con carácter facultativo, las Administraciones podrán publicar un anuncio en el boletín oficial de la comunidad autónoma o de la provincia, en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio del interesado o del consulado o sección consular de la Embajada correspondiente o en los tabloneros a los que se refiere el artículo 12 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

Las Administraciones Públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de publicar el correspondiente anuncio en el “Boletín Oficial del Estado”».

**Dos.** Se introduce una disposición adicional vigésima primera con el siguiente contenido:

«Disposición adicional vigésima primera Notificación por medio de anuncio publicado en el “Boletín Oficial del Estado”

1. La Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado pondrá a disposición de las diversas Administraciones Públicas un sistema automatizado de remisión y gestión telemática para la publicación de los anuncios de notificación en el “Boletín Oficial del Estado” previstos en el artículo 59.5 de esta Ley y en esta misma disposición adicional. Dicho sistema, que cumplirá con lo establecido en la Ley 11/2007, de 22 de junio, y su normativa de desarrollo, garantizará la celeridad en la publicación de los anuncios, su correcta y fiel inserción, así como la identificación del órgano remitente.

2. En aquellos procedimientos administrativos que cuenten con normativa específica, de concurrir los supuestos previstos en el artículo 59.5 de esta Ley, la práctica de la notificación se hará, en todo caso, mediante un anuncio publicado en el “Boletín Oficial del Estado”, sin perjuicio de que previamente y con carácter facultativo pueda realizarse en la forma prevista por dicha normativa específica.

3. La publicación en el “Boletín Oficial del Estado” de los anuncios a que se refieren los dos párrafos anteriores se efectuará sin contraprestación económica alguna por parte de los organismos que la hayan solicitado.»

**Tres.** Se introduce una Disposición transitoria tercera con el siguiente contenido:

«Disposición transitoria tercera Régimen transitorio de la notificación por medio de anuncios.

Lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 59 y en la Disposición adicional vigésima primera resultará de aplicación a partir del 1 de junio de 2015, tanto a los procedimientos que se inicien con posterioridad a esa fecha como a los ya iniciados.»

#### ARTÍCULO 26 MODIFICACIÓN DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

El artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, quedará redactado como sigue:

«1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un

procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el “Boletín Oficial del Estado”.

La publicación en el “Boletín Oficial del Estado” se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el “Boletín Oficial del Estado”. Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección.»

## **ARTÍCULO 27 MODIFICACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL CATASTRO INMOBILIARIO, APROBADO POR REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2004, DE 5 DE MARZO**

Se modifica la letra b) del apartado 4, del artículo 29, del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado como sigue:

«b) Cuando no sea posible realizar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración, y una vez intentado por dos veces, o por una sola si constara como desconocido, se hará así constar en el expediente con expresión de las circunstancias de los intentos de notificación. En estos casos se publicará anuncio en el “Boletín Oficial del Estado”, en el que se indicará lugar y plazo de exposición pública de la relación de titulares con notificaciones pendientes.

Esta relación, en la que constará el procedimiento que motiva la notificación, el órgano responsable de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de aquélla deberá comparecer para ser notificado, se expondrá en los lugares destinados al efecto en el Ayuntamiento y en la Gerencia del Catastro correspondiente al término municipal en que se ubiquen los inmuebles, sin perjuicio de su publicación en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro para su consulta individual. La comparecencia deberá producirse en el plazo de diez días contados desde el siguiente a la publicación del anuncio en el “Boletín Oficial del Estado”.»

## NOVEDADES NORMATIVAS

### LEY 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial

#### DISPOSICIÓN FINAL SEGUNDA MODIFICACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, APROBADO POR EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, DE 5 DE MARZO

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, se introducen las siguientes modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

**Uno.** Se añade un párrafo al final del apartado 1 del artículo 15, con la siguiente redacción:

«Las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.»

**Dos.** Se modifica la letra b) del apartado 2 del artículo 15, que queda redactada de la siguiente forma:

o «b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo en el supuesto previsto en el último párrafo del apartado anterior.»

**Tres.** Se modifica el primer párrafo del apartado 3 del artículo 15, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. No obstante, en el supuesto de aumento de capital por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.»

**Cuatro.** Se añade un apartado 14 al artículo 19, que queda redactado de la siguiente forma:

«14. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.»

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.»

#### DISPOSICIÓN FINAL TERCERA MODIFICACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS, APROBADO POR EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/1993, DE 24 DE SEPTIEMBRE

Se modifica el número 19 de la letra B) del apartado I del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que queda redactado de la siguiente forma:

« 19. Las escrituras que contengan quitas o minoraciones de las cuantías de préstamos, créditos u otras obligaciones del deudor que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, siempre que, en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor.»

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

#### **DONACIÓN DE EXPLOTACIÓN AGRARIA, PROPIEDAD DEL USUFRUCTUARIO, AL RESTO DE LOS COTITULARES Y DONACIÓN DEL USUFRUCTO, IGUALMENTE, EN FAVOR DEL RESTO DE COTITULARES. (CONSULTA DGT Nº V0037-14 DE 14 DE ENERO DE 2014)**

El artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, establece lo siguiente:

*“1. La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, “inter vivos” o “mortis causa”, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición gozará de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge superviviente.*

*A los efectos indicados en el párrafo anterior, se entenderá que hay transmisión de una explotación agraria en su integridad, aun cuando se excluya la vivienda.*

*2. Para que se proceda a dicha reducción, se hará constar en la escritura pública de adquisición, y en el Registro de la Propiedad, si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el mismo, que si las fincas adquiridas fuesen enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes, deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente, o de la parte del mismo, que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, excepción hecha de los supuestos de fuerza mayor.”*

Como puede observarse, la aplicación de la reducción del artículo 9 exige, en primer lugar, que el transmitente sea titular de una explotación agraria prioritaria o que lo sea el adquirente (sin que se altere la condición de prioritaria de su explotación) o que este último pase a serlo como consecuencia de la adquisición.

Ahora bien, además del requisito anterior, el artículo 9 exige que la transmisión se haga “en favor... del titular de otra explotación”, lo que es conforme con el espíritu del reconocimiento de los beneficios fiscales establecidos en la Ley, que no es otro, según su Exposición de Motivos, que el de mantener la integridad o ampliación de tales explotaciones o, como dice la jurisprudencia, el de favorecer la constitución o consolidación de explotaciones agrarias.

Se trata, por así decirlo, de una exigencia de naturaleza económica y no jurídica.

En el caso del escrito de consulta y de conformidad con lo expuesto, el supuesto 1 sí cumple ambos requisitos y procederá, por tanto, la aplicación de la reducción prevista en el artículo 9.1 de la Ley 19/1995 pero no así, por el contrario, en el supuesto 2, dada la ausencia de esa alteridad a que nos referíamos y al hecho de que la explotación seguiría siendo la misma que antes si bien los donatarios pasarían a ser, como consecuencia de una operación de naturaleza estrictamente jurídica, copropietarios de la explotación prioritaria. Aplicación de la reducción del 75% contemplada en el artículo 11 de la Ley 19/1995 en la adquisición por donación de una finca rústica propiedad del copartícipe usufructuario de la explotación agraria prioritaria en favor del resto de los cotitulares de dicha explotación.

Por otro lado, el artículo 11 de la Ley 19/1995, establece lo siguiente:

*“En la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, “inter vivos” o “mortis causa”, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de una explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 de la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o la adquisición. Para la aplicación del beneficio deberá realizarse la transmisión en escritura pública, y será de aplicación lo establecido en el apartado 2 del artículo 9.”*

En consecuencia, el supuesto de hecho planteado encaja en la configuración que el precepto hace del beneficio en los impuestos transmisivos y, en consecuencia, procedería la aplicación de la reducción que prevé dicho artículo.

**DONACIÓN PARCIAL DE LA MAYORÍA DEL CAPITAL DE TRES SOCIEDADES ANÓNIMAS A LOS TRES HIJOS INTEGRADOS EN EL GRUPO DE PARENTESCO, UNA DE LAS HIJAS EJERCE, EN CADA ENTIDAD, FUNCIONES DIRECTIVAS CON CONTRATO LABORAL DE GERENTE. (CONSULTA DGT N° V0230-14 DE 30 DE ENERO DE 2014)**

La normativa aplicable al caso está constituida por el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio y el artículo 5.1.d) del Real Decreto 1074/1999, de 5 de noviembre, que establecen, respectivamente, lo siguiente:

“En los casos de transmisión de participaciones “inter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a. Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- b. Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.  
A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.
- c. En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

Se cumplirá el requisito del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991 cuando las repetidas funciones se desempeñen de manera efectiva, con independencia de la denominación del cargo y del vínculo que exista contra la entidad, si bien esa “efectiva intervención en las decisiones de la empresa” a que se refiere la norma reglamentaria es cuestión fáctica que habrá de ser apreciada por la Oficina Gestora que corresponda”

Acreditada tal circunstancia y a la vista del cumplimiento de los restantes requisitos establecidos en la norma de la Ley 19/1991 y en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, procedería la aplicación de la reducción de este último precepto.

**MANTENIMIENTO DE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 20.6 DE LA LEY DEL ISD EN LOS SUPUESTOS DE CONTRATACIÓN DEL DONANTE COMO FARMACÉUTICO “ADJUNTO” O “SUSTITUTO” EN LOS TÉRMINOS ESTABLECIDOS POR LA LEY DE ATENCIÓN Y ORDENACIÓN FARMACÉUTICA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS. (CONSULTA DGT N° V0458-14 DE 20 DE FEBRERO DE 2014)**

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

“En los casos de transmisión de participaciones “inter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a. Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- b. Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.  
A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.
- c. En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

*En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.”*

La Ley, por tanto, de acuerdo con la finalidad del beneficio fiscal de favorecer la transmisión intergeneracional por vía gratuita e “inter vivos” de las unidades productivas, establece como requisito de forma taxativa que el donante directivo se desvincule jurídica y económicamente de la empresa o negocio.

Y, si bien es cierto que la Ley no incluye un concepto de lo que debe entenderse por “funciones de dirección”, no parece que plantee problema hermenéutico alguno entender que con esa expresión la Ley se refiere a la toma de decisiones en el día a día gerencial de la empresa o negocio profesional y a la planificación y organización de una u otro.

Se trata, en definitiva, de una delimitación que atiende a la naturaleza de las actividades que se ejercen y no al vínculo jurídico del directivo con la entidad.

Dadas las características de una actividad como es una oficina de farmacia, entiende esta Dirección General que un farmacéutico “adjunto”, ejerciente de la actividad “conjuntamente” con el titular con el que “comparte sus funciones” y más aún un farmacéutico “sustituto” que ejerce la actividad “en lugar del titular” asumiendo las mismas funciones y responsabilidades que aquel, tal y como resulta de los artículos 27 y 26, respectivamente, de la Ley del Principado de Asturias 1/2007, participan en el ejercicio de funciones directivas, siendo retribuidos por ello.

De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo considera que, por incumplimiento del requisito previsto en su letra b), resultaría improcedente la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6. de la Ley 29/1987 en los dos supuestos de recalificación del farmacéutico donante que prevé la legislación del Principado de Asturias a que se ha hecho referencia.

#### **ADQUISICIÓN ONEROSA POR LA COHEREDERA DE LA PARTE ALÍCUOTA DE LA OTRA ADQUIRENTE**

##### **“MORTIS CAUSA” (CONSULTA DGT Nº V0079-14 DE 15 DE ENERO DE 2014)**

En el supuesto que se plantea en el escrito de consulta y en relación con el fallecimiento de su padre, acaecido en 2004, una de las coherederas y adjudicataria junto con una hermana de la vivienda habitual del causante, por la que los cinco coherederos aplicaron la reducción establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, pretende adquirir a esta su parte alícuota mediante compensación en efectivo.

La adquisición no supondría la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día y ello porque no afectaría al mantenimiento del requisito de permanencia, habida cuenta que la vivienda continuaría en la titularidad del grupo de los llamados a la herencia del causante.

Tratándose de una transmisión onerosa del 50% de la propiedad de la vivienda, la adquisición estaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo sujeto pasivo la adquirente y debiéndose practicar la oportuna autoliquidación en las dependencias tributarias de la Comunidad Autónoma de situación del inmueble.

#### **COMUNIDAD AUTÓNOMA COMPETENTE EN LA DONACIÓN O ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA”**

##### **DE INMUEBLES. (CONSULTA DGT Nº V0188-14 DE 27 DE ENERO DE 2014)**

Las letras a) y b) del artículo 32.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias establecen que el punto de conexión a una determinada Comunidad Autónoma para la atribución del rendimiento por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se producirá, respectivamente, en el territorio donde el causante tuviera su residencia habitual en la fecha del devengo, en el caso de adquisiciones “mortis causa” y en el territorio de situación del inmueble, en el supuesto de donación de bienes de esta naturaleza.

En consecuencia y para la hipótesis que plantea en primer lugar el escrito de consulta, el de una eventual donación de bienes inmuebles, las correspondientes declaraciones habrían de presentarse ante la Oficina Gestora de la Comunidad Autónoma del lugar de situación del inmueble conforme a la legislación estatal y a aquella que hubiera dictado dicha Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas, integrándose en la base imponible de cada donatario la parte que le corresponda en el valor real del inmueble donado.

De la misma forma, los tipos tributarios resultarían de la aplicación de la normativa estatal, salvo que la Comunidad Autónoma correspondiente hubiera aprobado una tarifa propia al respecto.

En el supuesto de que se tratase de una adquisición “mortis causa” y dada la residencia habitual del causante en la Comunidad de Madrid, se aplicaría la normativa estatal y, en su caso, la que hubiere dictado dicha Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias con relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**ASOCIACIÓN HEREDERA EN UN 25% DE LA HERENCIA DEL FALLECIDO.****(CONSULTA DGT N° V0195-14 DE 28 DE ENERO DE 2014).**

La entidad consultante nunca podrá quedar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al ser una persona jurídica, y el incremento de patrimonio obtenido tributará por el Impuesto sobre Sociedades, ahora bien si en la escritura de la adjudicación de bienes de la herencia se le adjudicara algún bien inmueble a la entidad consultante, circunstancia que no se menciona en el escrito de la consulta, dicha escritura estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de actos jurídicos documentados al reunir la escritura todos los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD; ahora bien, si la entidad se ha acogido a la Ley 49/2002 tendrá derecho a la exención del artículo 45.1.A.d), que se aplicará por el propio sujeto pasivo al presentar la autoliquidación correspondiente, y la citada exención deberá ser reconocida, en su caso, por la oficina gestora competente.

**CANJE DE VALORES, ADQUIRIDOS MORTIS CAUSA, APLICÁNDOSE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.2 LISD, EN LA QUE SE ENTREGARÁN A LOS SOCIOS PARTICIPACIONES EN LAS NUEVAS SOCIEDADES RESULTANTES DE LA ESCISIÓN (CONSULTA DGT N° V0223-14 DE 30 DE ENERO DE 2014)**

El artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regula la base liquidable en los siguientes términos:

*“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:*

*c. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 % del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo..”*

Del artículo anteriormente transcrito se deriva la obligación de mantenimiento de la adquisición por la que se practicó la reducción, durante una década a contar desde el fallecimiento del causante, a efectos de conservar el derecho a la reducción practicada.

Por su parte, el apartado 6 del mismo precepto declara aplicable al ámbito de las transmisiones “mortis causa” la exigencia de que los donatarios (los causahabientes, en este caso) no realicen, durante dicho periodo, actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

En cuanto a este punto, debe entenderse que, cuando el precepto habla de que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, adquisición por otro lado ligada a una reducción del 99 por 100 del valor de la misma, está haciendo referencia a que se mantenga el valor de la adquisición sobre el que se practicó dicha reducción, materializado bien en las acciones o participaciones heredadas bien en aquellas recibidas en su lugar con ocasión de las distintas operaciones societarias acordadas por los órganos de administración de las entidades en que participe el causahabiente, siendo esta la interpretación de dicha norma, sostenida en diversas ocasiones esta Dirección General y que también aparece reflejada en los epígrafes 1.2.d) y 1.3.f) de nuestra Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

En el escrito de consulta se parte de una adquisición “mortis causa” en la que se aplicó la reducción prevista en el artículo anteriormente citado en relación a las participaciones en la entidad H.

Por tanto, en la operación señalada de canje de valores en la que se les entregarán participaciones en las nuevas sociedades resultantes de la escisión, en la misma proporción en la que participan en H, siempre y cuando no suponga una minoración del valor de la adquisición “mortis causa”, la operación proyectada no afectará al derecho a la reducción practicada.

En conclusión, en tanto la operación de canje de valores en la que se entregarán a los socios participaciones en las nuevas sociedades resultantes de la escisión, en la misma proporción en la que participan en H, no suponga una minoración del valor de la adquisición “mortis causa”, la operación proyectada no afectará al derecho a la reducción practicada.

**COBRO EN 2012 POR LA HEREDERA DE UNA CANTIDAD VARIABLE, CALCULADA EN FUNCIÓN DE LOS RESULTADOS DE PRODUCCIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO 2011, HABIÉNDOSE PRODUCIDO EL FALLECIMIENTO EL 27 DE DICIEMBRE DE 2011 (CONSULTA DGT N° V0279-14 DE 5 DE FEBRERO DE 2014).**

Las cantidades percibidas en el año 2012 derivan, exclusivamente, de su condición de heredera del causante.

Ese derecho económico se integrará, por tanto, en el caudal relicto o masa hereditaria (recuérdese, al respecto, que el artículo 659 del Código Civil determina que “la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte”) y, por ello, habrá de tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto adquisición de un derecho por título sucesorio (artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

**RENDA VITALICIA ADQUIRIDA POR LEGADO. (CONSULTA DGT N° V0281-14 DE 5 DE FEBRERO DE 2014)**

Deslinde ISD-IRPF:

El artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone que:

“Constituye el hecho imponible:

a. *La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”.*

Así mismo, el artículo 6.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, determina que:

“No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

De acuerdo con los preceptos transcritos, la adquisición por título sucesorio –legado– de la renta vitalicia objeto de análisis estaba sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Además, la sujeción a este impuesto impide que dicha adquisición deba tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues aquel impuesto, en general, prevalece sobre éste.

A lo anterior cabe añadir que la tributación de la renta vitalicia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones agota la tributación de los importes a obtener por la rentista durante la existencia de la renta vitalicia. Es decir, no tributan separadamente la constitución de la renta vitalicia, por una parte, y la percepción de las rentas, por otra.

Esto último se desprende claramente de la exclusión de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimiento del capital mobiliario, de las rentas vitalicias y temporales adquiridas por títulos sucesorios, regulada en el artículo 25.3 de la LIRPF.

**ADMINISTRACIÓN COMPETENTE PARA LA EXACCIÓN DEL ISD.  
(CONSULTA DGT N° V0378-14 DE 13 DE FEBRERO DE 2014)**

Se consulta la administración competente respecto de un fallecimiento acaecido en mayo de 2013 en Torreveja, localidad alicantina de residencia del causante en el último año de su vida, si bien había estado empadronado y residido en Álava en los cuatro años anteriores.

En el supuesto a que se refiere el escrito de consulta, conforme al cual el causante habría residido en la Comunidad Autónoma de Valencia durante el último año y durante los cuatro anteriores en Álava, de acuerdo con lo que establecen el artículo 25.Uno. a) de la Ley del Concierto y el artículo 2 de la Norma Foral 11/2005, del 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicable en el Territorio Histórico de Álava, que se remiten a la residencia habitual en el País Vasco y Álava, respectivamente, a la fecha del devengo, la competencia para la exacción correspondería al territorio común. Una vez determinada esa circunstancia –y solo en este caso– entra en juego la Ley 22/2009.

Conforme al artículo 32 de dicha Ley 22/2009, se entiende producido el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma y para las adquisiciones “mortis causa” en aquel en el que el causante tuviere su residencia habitual a la fecha del devengo. Por su parte, el artículo 28.1.1º b) de la misma Ley considera que un residente en territorio español lo es en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma de Régimen Común, a efectos de dicho impuesto, cuando permanezca en su territorio un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

Aplicado este criterio al supuesto de hecho descrito en el escrito de consulta, esa Comunidad Autónoma sería la de Valencia, Administración que resultaría competente para la exigencia del impuesto.

**APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL 99% EN EL ISD EN CASO DE FALLECIMIENTO DE UN PROPIETARIO O SU ESPOSA EN RÉGIMEN DE GANANCIALES DE FINCAS RÚSTICAS, DADO DE ALTA EN LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO. (CONSULTA DGT V0451-14 DE 19 DE FEBRERO DE 2014).**

El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

“c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones “mortis causa” de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición “mortis causa” del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora”.

Como puede observarse, la aplicación de la reducción exige la previa exención de la actividad en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En el caso particular del escrito de consulta, sería aplicable el apartado Uno del artículo 4.0cho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que regula el impuesto y conforme al cual:

“Octavo. Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior”.

A la vista de ambos preceptos y dados los términos del escrito de consulta, siempre que se cumplan los requisitos citados, además de la calificación como económica de la actividad de arrendamiento de inmuebles con arreglo a lo previsto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, procedería tanto la exención en el impuesto patrimonial como la reducción en el impuesto sucesorio.

**CONTRATOS DE RENTA VITALICIA O DE RENTAS ASEGURADAS, A NOMBRE DE CADA UNO DE LOS CÓNYUGES, DESIGNANDO COMO BENEFICIARIO EN CADA CONTRATO AL OTRO CÓNYUGE. CONSULTA DGT Nº V0452-14 DE 19 DE FEBRERO DE 2014).**

El cónyuge contratante de cada uno de los seguros va a ser el cónyuge que no es beneficiario del mismo, por lo que cuando fallezca uno de los cónyuges nos encontraríamos en presencia de la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante al ser el régimen económico matrimonial del consultante el de “gananciales” y al manifestar expresamente que el pago de las primas se realiza con dinero ganancial, sólo la mitad de la cantidad percibida estaría sujeta a tributación por el

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mientras que la otra mitad que corresponde al cónyuge superviviente estaría sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este sentido el artículo 39.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, dispone lo siguiente:

*“Cuando el seguro se hubiese contratado por cualquiera de los cónyuges con cargo a la sociedad de gananciales y el beneficiario fuese el cónyuge superviviente, la base imponible estará constituida por la mitad de la cantidad percibida.”*

En el caso en que los beneficiarios fuesen los hijos del asegurado, al ser el beneficiario persona distinta del contratante, toda la cantidad percibida tributaría por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### **ADQUISICIÓN HEREDITARIA DEL EX-CÓNYUGE DE LA MADRE.**

**(CONSULTA DGT N° V0529-14 DE 27 DE FEBRERO DE 2014).**

La afinidad es un vínculo que surge y se mantiene como consecuencia del matrimonio y de la subsistencia del mismo, respectivamente, entre uno de los cónyuges y los consanguíneos del otro.

Aplicando ese criterio al concreto caso que plantea el escrito de consulta, si en el momento de fallecimiento del padrastro hubiese subsistido el matrimonio con la madre del hijastro, este último hubiera sido descendiente por afinidad de aquel; sin embargo, al no existir ya matrimonio por divorcio, el hijo del cónyuge superviviente ya no es descendiente por afinidad del antes padrastro y, en consecuencia, quedaría adscrito al Grupo IV a que se refiere el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, integrado por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

## Tributos Municipales

### • TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

» Cuantía del recurso de apelación .....	55
» Periodo de devengo .....	55
» Base imponible: no se tienen en cuenta los gastos de urbanización incurridos por el vendedor .....	56
» Compraventa sujeta a condición suspensiva .....	56
» Notificación de los valores catastrales .....	56
» Aportación de rama de actividad .....	57
» Falta de interposición de recurso de alzada ante la Alcaldía .....	57
» Solicitud de suspensión .....	57
» Exención de la Iglesia Católica .....	58
» Nueva liquidación idéntica a la anulada .....	58
» Aplicación del art. 107: Ponencia de valores que no refleja las modificaciones del planeamiento .....	58
» Falta de motivación de los valores .....	59
» Cuantía del recurso de apelación .....	59
» Legitimización activa de un Ayuntamiento frente a la Administración General de estado .....	59
» Impugnación a las liquidaciones apremiadas .....	60
» Hecho imponible: Suelo sectorizado .....	60

## TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

#### **CUANTÍA DEL RECURSO DE APELACIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 27 DE JUNIO DE 2014.**

Las sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo no son apelables en asuntos de cuantía que no exceda de 30.000 euros a tenor de lo dispuesto en el art. 81.1.a) LJ. El objeto del presente recurso contencioso administrativo consistía en determinar la legalidad de dos liquidaciones giradas por el concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Es cierto que la cuantía total de las dos liquidaciones que se giran asciende a la cantidad total de 170.090,85 euros pero cada una de esas liquidaciones (providencias de apremio) se refieren a distintas liquidaciones que afectan a distintos objetos tributarios y que ninguna supera la cantidad de 30.000 euros exigida por el artículo 81.a) de la LJCA para acceder al recurso de apelación.

Para fijar la cuantía del recurso contencioso administrativo interpuesto hay que estar al valor de la pretensión objeto de la acción contencioso administrativa y, en este caso, dicha pretensión suponía obtener la nulidad de las liquidaciones giradas por el Ayuntamiento en cuestión, en relación con dos liquidaciones que, aunque se giraron por el mismo concepto impositivo, no obstante eran diferentes al afectar cada una de ellas a distintos inmuebles pertenecientes a la parte apelante.

Para la Sala, si se atiende a la cuantía individualmente considerada de cada una de las liquidaciones giradas, se aprecia que ninguna de las liquidaciones giradas alcanza por separado la cuantía mínima de 30.000 euros para poder admitirse el recurso de apelación. Por lo que el recurso no debió haberse admitido.

#### **PERIODO DE DEVENGO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 17 DE JUNIO DE 2014.**

Se discute cuál debe ser el periodo de devengo del impuesto, analizado que la liquidación fija entre el 29 de junio de 1999, fecha de aportación de la finca matriz a una mercantil, y el 6 de abril de 2011, fecha de venta por la apelante de la finca de autos, es decir, once años (art. 107.4, regla 3ª de la LHL). La parte apelante entiende que el inicio de ese periodo debe centrarse en el acuerdo de reparcelación otorgado por escritura pública de 17 de febrero de 2010.

El apelante afirma que la parcela adjudicada a partir del proyecto de reparcelación es diferente de la que fue objeto de aportación, con la consiguiente falta de coincidencia de las fincas, creándose "ex novo" una finca, de manera que habría que estarse a la fecha de adjudicación tras la reparcelación a efectos de la fijación del periodo de generación del incremento de valor, pues se ha producido en ese momento una autentica transmisión.

Para la Sala, la pretensión de la apelante carece de fundamento bastante, con total independencia de la coincidencia o no, total o parcial, entre la finca aportada al Proyecto de reparcelación y la adjudicada como consecuencia de éste, y existan o no partes de la finca originaria que no hayan sido afectadas por la reparcelación.

Por tanto, no estamos ante ningún problema probatorio, una vez acreditado que la finca posteriormente vendida, pertenecía al apelante por adjudicación en el Proyecto de reparcelación de referencia.

Se tiene en cuenta exclusivamente el valor catastral, en el momento de la transmisión que pone de manifiesto el incremento de valor, de la finca vendida.

## **BASE IMPONIBLE: NO SE TIENEN EN CUENTA LOS GASTOS DE URBANIZACIÓN INCURRIDOS POR EL VENDEDOR. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 22 DE MAYO DE 2014.**

Se discute cual debe ser el importe de la base imponible, en cuanto que entiende la apelante que deben excluirse del mismo los gastos invertidos en la promoción y urbanización del terreno. Y ello porque adquirió la finca siendo rustica y, sin embargo, en la fecha en que la ha transmitido a un tercero el catastro la contempla ya como bien urbano pero, entiende, que ese mayor valor no se obtiene de su mera inclusión en el planeamiento sino de los gastos de urbanización invertidos por ella. De tal modo que son mejoras de carácter permanente que deben ser deducidas de la base impositiva, puesto que el mayor valor del terreno se obtiene por el esfuerzo inversor de su propietario.

La base imponible del impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. Y, a efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, y en las transmisiones de terrenos será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Para la Sala, el artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, es tan claro que su contenido impide admitir la pretensión del apelante de que se excluyan de la base imponible el importe de los gastos de urbanización costeados por ella. No cabe duda de que el valor económico de un terreno a efectos de su transmisión es superior cuando el mismo tiene la calificación de urbanizable frente al que tiene la consideración rustico. Por ello, todos los gastos que han conducido a esa nueva calificación urbanística, costeados por la ahora apelante lógicamente habrán influido en el precio final de la transmisión del terreno por la ahora apelante a un tercero del que ha salido beneficiada la vendedora.

## **COMPRAVENTA SUJETA A CONDICIÓN SUSPENSIVA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA. SENTENCIA DE 24 DE JULIO DE 2014.**

Se formaliza escritura de fecha 28 de julio de 2004, sujeta a condición suspensiva y donde no se contenía una fijación definitiva del precio, ya que respecto del mismo se decía que quedaba integrado por una cantidad fija y otra variable a determinar en el futuro, consistente en una parte proporcional a los metros cuadrados de aprovechamiento industrial y a los gastos del proyecto y de ejecución de la urbanización. La condición suspensiva implica que la transmisión de la propiedad se producirá cuando acaezca el hecho en que consiste la condición. En el presente caso, la condición se cumple materialmente el 30 de enero de 2007, al ser aprobado el Proyecto de Reparcelación, pero para la transmisión de la propiedad resultaba necesario el nuevo acuerdo entre las partes sobre el cumplimiento de la condición, la determinación definitiva del precio y la entrega de la finca. Y no es hasta el 12 de marzo de 2007 cuando se constata por las partes el cumplimiento de la condición suspensiva y se hace la fijación definitiva del precio y cuando se procede a la entrega de la finca, es decir cuando el contrato adquiere eficacia y se produce la transmisión de la propiedad.

El hecho imponible del impuesto grava el incremento de valor que experimenten los terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos. Por tanto el devengo se produce con la transmisión de la propiedad (o entrega de la cosa), y ésta no tuvo lugar hasta que se consumó la compraventa por escritura de 12 de marzo de 2007, en la que se produjo la traditio efectiva de la finca, con la transmisión de la propiedad.

## **NOTIFICACIÓN DE LOS VALORES CATASTRALES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 24 DE JULIO DE 2014.**

Se alega nulidad de la liquidación por la falta de notificación de los valores catastrales del terreno objeto de la compraventa.

En el presente caso, la notificación se llevó a efecto de manera simultánea a la liquidación, y se le otorgó a la parte la posibilidad de su impugnación ante la vía correspondiente, es decir, la posibilidad de presentación de reclamación económico administrativa para impugnar el valor catastral asignado. Siendo la consecuencia de la falta de notificación de los valores catastrales la retroacción de actuaciones para que la misma se lleve a cabo, resulta del todo absurdo que ahora se declarara tal consecuencia cuando consta que en su día se abrió la vía de impugnación de los valores ante la Gerencia del Catastro lo que implica su conocimiento.

La retroacción de actuaciones sólo tiene sentido cuando se ha producido una efectiva indefensión, no sólo porque su eventual producción es la «ratio decidendi» de la doctrina jurisprudencial, sino porque en ausencia de tal efectiva indefensión ningún sentido tiene la retroacción.

## **APORTACIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 22 DE JULIO DE 2014.**

Se discute sobre la concurrencia de los requisitos legales establecidos, para la no sujeción al impuesto de la aportación no dineraria de que se trata en la Disposición adicional segunda.3 del TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004).

De los datos obrantes, se llega a la conclusión que la operación de ampliación de capital social de una mercantil y de aportación de una supuesta “rama de actividad” de la empresa se hizo a los solos efectos de intentar conseguir la no sujeción al IIVTNU de la transmisión del inmueble, como por ejemplo que no se han aportado los contratos de arrendamiento que justifican la rama de actividad o que los contratos de trabajo fueron por tiempos muy cortos y que las bajas laborales fueron muy poco tiempo después de formalizarse la ampliación de capital.

## **FALTA DE INTERPOSICIÓN DE RECURSO DE ALZADA ANTE LA ALCALDÍA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 26 DE JUNIO DE 2014.**

La cuestión controvertida versa en la falta de agotamiento de la vía administrativa previa, al no constar que las liquidaciones fueran recurridas en alzada ante la Alcaldía (con los mismos efectos que el recurso de reposición). El escrito de apelación no cuestiona que la falta de tal recurso de alzada implicaría no haber agotado la vía administrativa previa (art. 46 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, Carta Municipal de Barcelona). En cambio, tal escrito lo que niega es que se impugnen las liquidaciones, sino la resolución del Cap del servei de plusvàlues en la que se señalaba que los recursos contra las liquidaciones se indicaban en el dorso de éstas, entendiéndose que contra la desestimación de la reposición no cabe el recurso de alzada.

El recurso contencioso-administrativo no se interpuso contra resolución que desestimara un previo recurso de reposición, que en absoluto se interpuso, sino contra resolución que declaró correctas las autoliquidaciones efectuadas a través de la página web municipal y giró simultáneamente las correspondientes liquidaciones en el mismo sentido, con la pertinente indicación de recursos, a interponer en los plazos señalados desde su notificación. La instancia acompañada a las autoliquidaciones pudiera haberse entendido como una solicitud de rectificación de las mismas, contra cuya desestimación ha de agotarse igualmente la vía administrativa previa. Pero como formalmente no se instó tal rectificación, ni tampoco se ingresó, para la Sala no cabe ningún reproche a la actuación municipal, que rechazó lo pretendido, giró liquidaciones sustitutivas de las autoliquidaciones en el mismo sentido que éstas e indicó en forma los recursos pertinentes, indicación que no fue atendida por la mercantil recurrente.

## **SOLICITUD DE SUSPENSIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA DE 2 DE MAYO DE 2014.**

La cuestión discutida consistente en la suspensión del acto administrativo impugnado, si bien subordinada a la presentación de aval o fianza en el plazo de treinta días, sin lo cual quedará automáticamente sin efecto. El escrito de apelación invoca que la prestación de fianza puede llevar a la venta precipitada del patrimonio inmobiliario, que se reclama por un total de 2.049.049,11 euros por una herencia recibida, con la consiguiente despatrimonialización, y que equivale a la denegación de la suspensión, pues resulta inviable su constitución en las actuales circunstancias de crisis generalizada.

Para la Sala, las alegaciones del escrito de apelación han de estimarse genéricas y no justificativas de la imposibilidad o grave perjuicio de la prestación de garantía, que puede constituirse en cualquiera de las formas admitidas en Derecho, conforme dispone el art. 133.2 LJCA. Indiciariamente, el elevado importe de la deuda tributaria correspondiente a la adquisición mortis causa de varios inmuebles indica lo contrario. Por otra parte, como quiera que en el recurso de alzada deducido en vía administrativa consta solicitado subsidiariamente el aplazamiento, han de destacarse una vez más las diferencias entre éste y la suspensión, instituciones sustancialmente distintas, pues el primero es una simple modalidad del pago, que se difiere en el tiempo, mientras que la medida cautelar supone suspender la ejecutividad del acto impugnado, y por tanto, del pago. La garantía para uno y otro es también esencialmente diferente, pues en el primero asegura el pago íntegro si no se satisface la deuda en el tiempo fijado mientras que en la medida cautelar constituye la contra cautela a los fines del art. 133.1 LJCA.

En definitiva, la falta de liquidez que se invoca justificaría el aplazamiento con la correspondiente garantía, pero puede conllevar la aquí pretendida suspensión sin garantía, que dejaría desprovistos de protección los intereses públicos. Ha de reiterarse al respecto que la no suspensión no impide la posterior solicitud y concesión del aplazamiento, si concurrieran los presupuestos legales para el mismo.

## **EXENCIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA DE 5 DE MAYO DE 2014.**

En su recurso de apelación el Ayuntamiento alega un único motivo por el que solicita la revocación de la Sentencia de instancia, es que la exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es mixta, y no subjetiva, por cuanto que no basta con que concurra la Iglesia Católica como sujeto pasivo para que se aplique la exención en todo caso, sino que se requiere, además, el destino a actividades de culto o benéficas que no concurren en los bienes objeto de este proceso.

Para la Sala, hay que concluir que la Iglesia Católica no está exenta del Impuesto per se, por su cualidad subjetiva, sino sólo en la medida en que los bienes de que se trate estén afectos a la función propia de la comunidad religiosa o al cumplimiento de fines benéfico-docentes. Además, la carga de la prueba de esa afección corresponde, en todo caso, al Arzobispado.

## **NUEVA LIQUIDACIÓN IDÉNTICA A LA ANULADA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN DE 23 DE MAYO DE 2014.**

El motivo de controversia se debe a que, una sentencia anuló la liquidación provisional en su día girada por el Ayuntamiento por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en relación con una escritura de compraventa de 12 de febrero de 2007, y ordenó la práctica de una nueva liquidación sobre la base del valor del bien anterior a la notificación de los nuevos valores (los cuales sólo son de aplicación a partir del 1 de enero de 2010) y que la liquidación girada ahora vuelve a tomar nuevamente como referencia los valores catastrales del inmueble correspondientes al año 2010.

El Ayuntamiento alega que la liquidación girada en ejecución de sentencia no tiene como base el valor catastral del 2010, sino el del año 2007, todo ello de acuerdo con las normas contenidas en el artículo 107.2.a) del TRLRHL, en cuya virtud cuando el terreno no tenga determinado el valor catastral en el momento del devengo, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado (en este caso en el año 2010) refiriendo dicho valor al año 2007 del devengo, mediante su corrección aplicando los coeficientes de actualización correspondientes. El contribuyente se opone alegando que conforme a la certificación catastral incluida en la escritura de compraventa, se están aplicando exactamente los valores del año 2010 derivados de la modificación del planeamiento urbanístico, aplicando sobre ellos la misma reducción por coeficientes que se aplicó en la liquidación inicialmente impugnada, que es idéntica al céntimo a la nueva liquidación.

Para la Sala, la conformidad a Derecho de la primera liquidación provisional por haberse practicado de acuerdo con los postulados del artículo 107.2.a) TRLRHL (que son los mismos que los tenidos en cuenta para la práctica de la nueva liquidación) pudo y debió haberse hecho valer por el Ayuntamiento en el procedimiento ordinario, lo que, en su tesis, habría sido determinante de la desestimación de la demanda, lo que sin embargo no ocurrió, ya que la sentencia anuló dicha liquidación y, consecuentemente, las operaciones determinantes de la cuota tributaria que ahora el Ayuntamiento vuelve a girar al demandante. El Ayuntamiento no recurrió la sentencia por lo que se aquietó a las consideraciones contenidas en la misma, ganando firmeza. A estos efectos, el fallo ha de interpretarse como que los nuevos valores “solo” le son aplicables al recurrente a partir del enero de 2010, es decir, que dichos valores no pueden jurídicamente hacerse valer frente el recurrente respecto de la transmisión litigiosa acaecida en el año 2007. El proceder del Ayuntamiento basado en la aplicación corregida al año 2007 de los valores del año 2010 fue expresamente desautorizado por la sentencia, siendo evidente que el Ayuntamiento no puede ahora reiterar dicho proceder.

## **APLICACIÓN DEL ART. 107: PONENCIA DE VALORES QUE NO REFLEJA LAS MODIFICACIONES DEL PLANEAMIENTO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN DE 21 DE ABRIL DE 2014.**

El litigio se centra en que el actor presentó, a raíz una autoliquidación del Impuesto Sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que la administración local, una vez que el catastro aprobó y notificó los nuevos valores, revisó la autoliquidación efectuada y giró una liquidación definitiva, tomando como base los valores fijados por el catastro y deduciendo los incrementos aprobados por las leyes de presupuestos desde que se hizo la venta hasta que se giró la liquidación. Tal planteamiento es para el actor, claramente perjudicado por el incremento habido en la deuda tributaria, contrario a derecho, pues aplica con efectos retroactivos valores a negocios efectuados con anterioridad.

Sin embargo esta alegación carece de toda razón de ser y es de correcta aplicación de conformidad con el artículo 107.2. a) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales determina que. Y es que lo que ha sucedido es lo que el precepto regula,

así la parcela del demandante tenía una determinada calificación urbanística en el momento de la transmisión, la de suelo urbano consolidado, que derivaba del Plan General de Ordenación Urbana aprobado, que la ponencia de valores vigente en ese momento no recogía (lo consideraba urbanizable) y que solo cuando se elaboró una nueva ponencia de valores, se pasó a recoger en el catastro la realidad urbanística de la finca, lo que determinó que se considerase a los efectos del impuesto como se recogía a nivel de planeamiento. Por lo tanto, no hay una aplicación retroactiva del valor catastral del bien, sino la aplicación puntual de la norma legal que prevé, expresamente qué hacer cuando la ponencia de valores no refleja las modificaciones del planeamiento que ya se han producido y prevé el mecanismo de adaptación entre el catastro y el planeamiento propiamente dicho, que es lo que ha sucedido en el presente caso. Actuar de otra manera, además de no cumplir la Ley, sería limitar la participación de la sociedad en las plusvalías generadas con la venta de la parcela por el hecho de que la nueva consideración urbanística no hubiese sido reflejada en el catastro.

### **FALTA DE MOTIVACIÓN DE LOS VALORES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 25 DE ABRIL DE 2014.**

La apelante considera que tiene derecho al trámite de audiencia y que existe falta de motivación de la liquidación y causa de nulidad por tal omisión.

La Sala no debe en segunda instancia revisar la valoración excepto en casos en que la misma sea manifiestamente errónea o absurda, resultando que la Juez entendió, que la liquidación litigiosa contiene todos los elementos exigidos por el art. 102 de la Ley General Tributaria, por lo que no concurre la denunciada falta de motivación, siendo de tener en cuenta que no es competencia del Ayuntamiento la valoración catastral, sino únicamente la gestión del impuesto y su liquidación, sin que conste que la actora impugnara en el momento oportuno el valor catastral, resultando, por otra parte, que la omisión de los recursos que podían ser utilizados contra la liquidación, así como plazo y órgano de interposición, no tiene el carácter invalidante que pretende la actora ya que no hubo indefensión material de ningún tipo ya que la parte conoció en todo momento de que se trataba, recurriendo en vía administrativa y judicial.

En relación con el trámite de audiencia, considera la sentencia apelada que el mismo no era necesario dada la índole del procedimiento, siendo de tener en cuenta que, no debe confundirse el procedimiento de comprobación limitada que deriva de una autoliquidación, con el procedimiento de gestión tributaria de naturaleza municipal por el que se procede a la liquidación de la deuda tributaria, resultando que ante la omisión del sujeto pasivo, la administración procede a practicar la liquidación, no siendo por tanto exigible, el reclamado trámite.

### **CUANTÍA DEL RECURSO DE APELACIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA RIOJA DE 14 DE FEBRERO DE 2014.**

A tenor del art. 80.1 de la LJCA son apelables en un solo efecto los autos dictados por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo en los procesos en los que conozcan en primera instancia los recaídos en ejecución de sentencia. Luego para que sea admisible el recurso de apelación contra el auto ha de tratarse de procedimientos en los que la sentencia final sea susceptible de recurso de apelación, lo que nos lleva necesariamente a tener en cuenta las previsiones del art. 81.1.a) de la LJCA, que establece que no cabra el recurso de apelación contra las sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso en aquellos recursos cuya cuantía no exceda de 30.000 euros. En el presente caso en el expediente administrativo, ninguna de las liquidaciones, sanciones o multas supera la cuantía de 30.000 euros.

### **LEGITIMACIÓN ACTIVA DE UN AYUNTAMIENTO FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA DE 12 DE JUNIO DE 2014.**

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, en que no se tiene por legitimado a un Ayuntamiento. Según se manifiesta en la demanda, el Ayuntamiento tiene interés, en tanto que el Ayuntamiento ha sido demandado en varios procedimientos en los que distintas sentencias afirmaban la improcedencia de exigir el Impuesto de Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana, de ahí que desde el Ayuntamiento, a consecuencia de estas sentencia, se diera traslado a la Gerencia Regional de Catastro de todo aquellos expedientes en que se

necesitaba establecer y notificar el valor catastral, contestando la Gerencia que había procedido a la notificación de los valores catastrales de iniciativa del Ayuntamiento y frente a los que se había presentado reclamación económico-administrativa por parte de dos contribuyentes, interesando la personación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura que se denegaba.

La Administración General del Estado considera que no es factible la personación porque así lo recoge 232.2.e) de la LGT, que señala que no se encuentran legitimados, los organismos u órganos que hayan citado el acto impugnado, así como cualquier entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto, que es la alegación de interés que reclama el Ayuntamiento, distinguiendo entre este interés legítimo y el reflejo.

A juicio de la Sala ha de confirmarse la resolución administrativa, toda vez que el art. 232.2.e) de la LGT señala, expresamente, que crecen de legitimación las entidades por el mero hecho de ser destinatarias de los fondos. Considera la Sala que la resolución del T.E.A.R.E. sí que afecta a los intereses legítimos del Ayuntamiento.

## **IMPUGNACIÓN A LAS LIQUIDACIONES APREMIADAS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA DE 10 DE FEBRERO DE 2014.**

El Juzgado de contencioso administrativo desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la actora contra la resolución que confirmó las providencias de apremio, correspondientes a liquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sobre la base de que no se alegó ninguno de los motivos tasados de oposición al apremio previstos en el artículo 167.3 LGT. El apelante formula alegaciones para justificar que se entre a resolver sobre la legalidad de las liquidaciones apremiadas. La parte apelada se opone al recurso de apelación considerando la sentencia conforme a derecho.

Para la Sala, los motivos de oposición al apremio se encuentran estrictamente limitadas a los supuestos contenidos en el mencionado artículo 167.3 LGT. Del examen de los autos y del recurso de apelación se llega a la solución de la instancia. Para poder alcanzar la impugnación a las liquidaciones apremiadas era necesario que previamente se hubiera declarado la nulidad de las providencias de apremio y, respecto de éstas, no fueron atacadas por ninguno de los motivos tasados legalmente.

## **HECHO IMPONIBLE: SUELO SECTORIZADO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA DE 4 DE MARZO DE 2014.**

La apelante estima que no existe el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, al estar las fincas transmitidas destinadas a ser expropiadas, y tener que ser valoradas en la expropiación aplicando lo dispuesto en la legislación de valoración del suelo, como “suelo no urbanizable”, no se produjo realmente el hecho imponible del impuesto en la transmisión realizada, con independencia de que los mismos figuren en el Padrón del Catastro Inmobiliario como fincas de naturaleza rústica o urbana y que la sectorización del suelo urbanizable precisa de un instrumento de ordenación operativo para su desarrollo urbanístico válido y eficaz, circunstancia que no acontece. El Ayuntamiento alega que se cumple el requisito previsto en el art 7 del TRLCI pues se trata de suelo sectorizado.

Para la Sala, teniendo en cuenta que en el caso de autos consta acreditado a través de los certificados catastrales telemáticos de la Dirección General del Catastro, que todas las fincas que han dado lugar al impuesto figuran clasificadas como urbanas, que consta además Informe del Arquitecto municipal en el que se dice que los terrenos objeto de la transmisión tienen desde el 1-6-2010 la consideración de suelo sectorizado del contemplado en el art 7,2,b del RD 1/2004, se concluye que los inmuebles se encuentran en el ámbito del art 7,2,b del RD 1/2004 y por tanto se devenga el Impuesto.

