

**INDICE GENERAL**

**2**

**TEMAS FISCALES**

**3**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**19**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**38**



## TEMAS FISCALES

3

### LA INICIATIVA LEGISLATIVA Y LA POTESTAD REGLAMENTARIA EN LA NUEVA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

• JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. *Letrado del Tribunal Constitucional* ..... 4



## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

19

### • TRIBUNAL SUPREMO

– IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 20

– IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO ..... 24

### • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

– IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 29

– IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 34



## TRIBUTOS MUNICIPALES

38

### • TRIBUNAL SUPREMO

– IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 39

### • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

– IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 42

## Temas Fiscales

- TEMAS FISCALES

- LA INICIATIVA LEGISLATIVA Y LA POTESTAD REGLAMENTARIA EN LA NUEVA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

- JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN.** *Letrado del Tribunal Constitucional* ..... 4

## LA INICIATIVA LEGISLATIVA Y LA POTESTAD REGLAMENTARIA EN LA NUEVA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. *Letrado del Tribunal Constitucional*

En el presente artículo nos proponemos analizar el contenido del título VI de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC)<sup>1</sup>, destacando aquellos aspectos que puedan tener especial repercusión para el ámbito tributario o que planteen particularidades en relación con este sector del ordenamiento.

### I. INTRODUCCIÓN

El título VI LPAC lleva por encabezamiento “De la iniciativa legislativa y de la potestad para dictar reglamentos y otras disposiciones”. Lo primero que debe subrayarse es que, si bien su contenido no presenta grandes novedades en relación con el Derecho vigente, esta materia no estaba hasta ahora recogida en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Procedimiento Administrativo Común y Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas<sup>2</sup>, en sustitución de la cual se aprueba la Ley 39/2015, sino en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (en lo sucesivo, Ley del Gobierno). En cambio, en la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, sí se preveía dentro de los “procedimientos especiales” el de “elaboración de disposiciones de carácter general” (arts. 129 y ss.). Como indicaremos al tratar sobre la competencia para aprobar esta regulación (apartado VIII), el Consejo de Estado ha puesto en duda que este título VI LPAC pueda considerarse parte del “procedimiento administrativo común”.

Nos hallamos ante reglas sobre el procedimiento general de producción normativa que, hasta la LPAC, estaban fundamentalmente recogidas en la Ley del Gobierno, cuya redacción es modificada por la disposición final tercera, apartado doce, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP, en adelante). De esta forma, la LPAC pasa a acoger la regulación general de esta materia, que luego es especificada por la Ley del Gobierno en lo concerniente a las disposiciones elaboradas por este.

Una de las principales características de la nueva LPAC, en relación con la anterior Ley 30/1992, es la escisión que se lleva a cabo entre la regulación de las relaciones ad extra de las Administraciones Públicas (es decir, con los administrados), que es el objeto principal de la Ley 39/2015, y el de las relaciones ad intra (esto es, las normas sobre organización y funcionamiento de las Administraciones y relaciones entre ellas), separación sobre cuya conveniencia existen posturas diferentes. Así, el Consejo de Estado se ha manifestado en contra, por cuanto supone una “quiebra del sistema hasta ahora seguido”, que genera una “fractura en el tratamiento sistemático que tradicionalmente han recibido” estas materias que “lejos de servir al fin de clarificación y simplificación que pretende alcanzarse, introduce una notable confusión en el ordenamiento, planteando una serie de inconvenientes que evidencian la rigidez del sistema seguido y su insuficiencia para lograr una adecuada regulación de ambas materias”<sup>3</sup>.

Esta separación puede explicarse, entre otras razones, por el objetivo de que la nueva regulación contribuya al mejor funcionamiento de las Administraciones Públicas en sus relaciones con los ciudadanos y las empresas, entendido como un factor transcendental para la competitividad de la economía española. A este fin alude la exposición de motivos de la LPAC cuando invoca, como precedentes de la reforma, el Informe de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas rendido en junio de 2013 (Informe CORA<sup>4</sup>) inspirado en el “convencimiento de que una economía competitiva exige unas Administraciones Públicas

1 Como es sabido, su entrada en vigor se producirá el 2 de octubre de 2016, con una *vacatio* de un año desde su publicación en el BOE (2 de octubre de 2015).

2 Aunque la Ley 30/1992 sí incluía algunas previsiones sobre el procedimiento de elaboración normativa, como, por ejemplo, en el art. 86.4 cuando afirma que: “[c]onforme a lo dispuesto en las Leyes, las Administraciones Públicas podrán establecer otras formas, medios y cauces de participación de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la Ley en el procedimiento de elaboración de las disposiciones y actos administrativos”.

3 En sus dictámenes núm. 274/2015 y 275/2015, respectivamente, sobre los anteproyectos de ley que luego darían lugar a las Leyes 39/2015 y 40/2015. Vid. en particular, el Dictamen 275/2015, págs. 26 y 27.

4 Disponible en: [http://www.seap.minhap.gob.es/dms/es/web/areas/reforma\\_aapp/INFORME-LIBRO/INFORME%20LIBRO.PDF](http://www.seap.minhap.gob.es/dms/es/web/areas/reforma_aapp/INFORME-LIBRO/INFORME%20LIBRO.PDF)

eficientes, transparentes y ágiles”<sup>5</sup>, así como el Programa Nacional de Reformas de España para 2014, que sitúa la aprobación de las nuevas leyes administrativas entre las medidas encaminadas a mejorar la eficiencia y productividad de los recursos públicos.

Este enfoque, que explica en buena parte la separación en dos leyes de las relaciones ad extra (Ley 39/2015) y ad intra (Ley 40/2015) se enmarca, como también recuerda la exposición de motivos de la LPAC, en los proyectos de better regulation y smart regulation auspiciados por organismos como la OCDE y la Unión Europea que, desde un punto de vista más económico que jurídico, conciben la regulación de la organización y el procedimiento administrativos como un instrumento de competitividad, lo que algunos autores han calificado, con espíritu crítico, como un proceso de “funcionalización” del Derecho Administrativo<sup>6</sup>, y que, a nuestros efectos, podría igualmente predicarse del Derecho Tributario.

De acuerdo con lo anterior, el art. 1.2 LPAC incluye dentro de su objeto, de manera novedosa respecto a la Ley 30/1992, los “principios a los que se ha de ajustar el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria” que constituye el objeto del título VI y a cuyo comentario vamos a dedicar las siguientes líneas, prestando especial atención a la perspectiva del Derecho Tributario.

Conviene anticipar que en las reglas de producción normativa que contiene este título VI no hay grandes singularidades para el Derecho Tributario, pero sí algunas cuestiones, como las mayores restricciones al uso del real decreto-ley, el establecimiento de nuevas obligaciones para quienes ejercen una actividad económica, y la medición del impacto presupuestario de los proyectos normativos, por citar solo algunas, que cobran una relevancia especial en esta rama del ordenamiento.

## II. INICIATIVA LEGISLATIVA Y POTESTAD PARA DICTAR NORMAS CON RANGO DE LEY

El art. 127 LPAC aborda, en primer lugar, la iniciativa legislativa y la potestad para dictar normas con rango de ley, correspondiente al Gobierno de la Nación, en los términos previstos en la Constitución “en adelante, CE” (arts. 82-85 para la legislación delegada, art. 86 para el real decreto-ley y art. 88 para los Proyectos de Ley), aspecto en el que, naturalmente, la LPAC no puede introducir novedad alguna sobre lo regulado a nivel constitucional. De hecho, el Consejo de Estado ha sido crítico con la inclusión de este artículo en la LPAC, calificándolo de superfluo<sup>7</sup>.

En el caso de las Comunidades Autónomas (CCAA), la LPAC remite también a los respectivos Estatutos de Autonomía, debiendo destacarse en este punto que, si bien los llamados Estatutos “de primera generación” no preveían la posibilidad de que los gobiernos autonómicos aprobaran decretos-leyes, los Estatutos reformados (o “de segunda generación”<sup>8</sup>), sí recogen este instrumento normativo.

### II.1. Iniciativa legislativa

En este ámbito no se plantean novedades ni especialidades en la esfera tributaria dignas de mención. Como es sabido, el art. 87.1 CE reconoce la iniciativa legislativa al Gobierno (así como al Congreso y al Senado y a las Asambleas de las CCAA) y el art. 127 LPAC se hace eco de esta función, que se ejerce “mediante la elaboración y aprobación de los anteproyectos de Ley y la ulterior remisión de los proyectos de ley a las Cortes Generales”.

La elaboración y aprobación de los anteproyectos de Ley se deberá adecuar a los “principios de buena regulación” a que nos referiremos posteriormente (art. 129 LPAC) así como al procedimiento previsto en el art. 26 de la Ley del Gobierno que, de forma coordinada con la LPAC, establece los pasos para garantizar su observancia, para lo cual se incluye una detallada regulación de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo (en adelante, MAIN), a la que también se aludirá en un apartado posterior.

### II.2. Reales decretos legislativos

En cuanto a los reales decretos legislativos, cuyos principios generales están también reglados en el Texto Constitucional (arts. 82-85), tampoco hay particularidades relevantes en el ámbito tributario.

<sup>5</sup> Vid. referencia al Informe CORA recogida en el apartado I de la exposición de motivos de la LPAC.

<sup>6</sup> M. RODRIGUEZ-PIÑERO, “La nueva Ley de Régimen Jurídico del Sector Público”, Diario La Ley nº 8696, febrero 2016, párrafo 1 ha señalado que: “Esta reforma administrativa se ha preocupado ante todo por objetivos económicos más que por garantizar las exigencias constitucionales de eficacia de la Administración (art. 103.1 CE) y de los derechos del administrado. Se observa en ella la funcionalización del Derecho Administrativo al servicio de unos objetivos económicos de asegurar la mejora de la economía y el sistema de empresas y el efectivo cumplimiento de los principios de disciplina presupuestaria y de contención del gasto público”. Se advierte en lo anterior una visión en la que la garantía de los derechos de los ciudadanos se confrontaría con el logro de objetivos de eficiencia. No negamos que esto pueda ser así en algún caso, pero tampoco puede olvidarse que el funcionamiento eficiente y productivo de la Administración es una garantía para los ciudadanos, por lo que acaso interese resaltar la conexión entre ambos objetivos más que su oposición.

<sup>7</sup> Dictamen 275/2015, sobre el anteproyecto de la Ley 39/2015, pág. 37.

<sup>8</sup> Esta reforma ha afectado a 7 Estatutos de los 19 existentes (si incluimos a las Ciudades Autónomas). En concreto, los Estatutos renovados son los de la Comunidad Valenciana, Cataluña, Andalucía, Baleares, Aragón, Castilla y León y Extremadura. También ha sido modificado el Estatuto navarro, la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, si bien en este caso no se trata de una reforma equiparable a la del resto de los Estatutos citados.

No obstante, dada la frecuencia con la que se producen los cambios normativos en esta rama de ordenamiento, parece que en esta materia estaría particularmente justificada la aprobación periódica de textos refundidos<sup>9</sup>.

La elaboración de estos instrumentos normativos también está sujeta a los principios de buena regulación, así como al procedimiento previsto en el art. 26 de la Ley del Gobierno para la elaboración de normas con rango de ley y reglamentos.

### II.3. Reales Decretos-Leyes

Acerca de esta norma con rango de ley emanada del poder ejecutivo, el art. 86 CE dispone que solo cabe “[e]n caso de extraordinaria y urgente necesidad” y que “no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, al régimen de las CCAA ni al Derecho electoral general”.

Así pues, como recuerda MORENO FERNÁNDEZ<sup>10</sup> nuestra Constitución limita en un doble sentido la facultad excepcional que atribuye al Gobierno para promulgar, en forma de real decreto-ley, normas con fuerza de ley. Por una parte, por la necesaria conexión entre esta facultad y la concurrencia de un presupuesto habilitante, que es la extraordinaria y urgente necesidad; por otra, la exclusión de ciertas materias que no pueden ser objeto de regulación a través de este instrumento normativo.

En relación con el presupuesto habilitante, no hay realmente especialidades propias de materia tributaria, aunque, por su contenido, será frecuente, sobre todo en épocas de crisis económica, que concurra la “extraordinaria y urgente necesidad” de introducir modificaciones en la regulación de los tributos. Ciñéndonos al ámbito estatal, pueden citarse, entre los aprobados en los últimos años con contenido tributario, los reales decretos-leyes 20/2011<sup>11</sup>, 20/2012<sup>12</sup>, 12/2012<sup>13</sup>, 7/2013<sup>14</sup>, 4/2013<sup>15</sup>, 3/2013<sup>16</sup>, 15/2014<sup>17</sup>, 9/2015<sup>18</sup> y 6/2015<sup>19</sup>. A la vista de esto, MORENO FERNÁNDEZ<sup>20</sup> manifiesta su preocupación dado que “[e]l uso abusivo de una facultad excepcional hace palidecer los principios de legitimidad democrática directa y de legalidad que recaen inicialmente en la acción de las Cortes Generales en cuanto únicos representantes del pueblo soberano”.

Por otro lado, la exclusión de la regulación de los “derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I” sí introduce una restricción específica con proyección en ciertos sectores del ordenamiento, lo que obliga a plantearse qué uso puede hacerse del real decreto-ley en materia tributaria, puesto que el “deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (art. 31 CE), que es el fundamento del sistema tributario, se encuentra entre los deberes de los ciudadanos consagrados en el título I del Texto Constitucional.

En este punto, nada mejor que acudir a la doctrina del Tribunal Constitucional, según la cual “no existe ningún inconveniente para que a través de un real decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar, prestaciones patrimoniales de carácter público” (STC 83/2014, FJ 5) y, por tanto, tributos (que son una especie del género “prestación patrimonial de carácter público”) siempre que no se afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el título I de la Constitución y, en concreto, en el art. 31.1 CE. En efecto, del hecho de que el establecimiento de prestaciones patrimoniales “de carácter público” esté sujeto al principio de reserva de ley (art. 31.3 CE) “no se deriva necesariamente que la citada materia se encuentre excluida del ámbito de regulación del real decreto-ley, que podrá penetrar en la misma siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no ‘afecte’, en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas” (STC 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4; y, en sentido similar, SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 8; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9).

Así pues, el que una materia esté reservada a la ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye eo ipso la regulación extraordinaria y provisional de la misma mediante real decreto-ley. Para valorar la admisibilidad de esta figura habrá que atender a si, en cada caso, se afecta al deber de “todos” de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, conforme al art. 31.1 CE,

9 En 2004 se aprobaron a nivel estatal una serie de textos refundidos en materia tributaria para recopilar la normativa legal en materia de catastro inmobiliario, haciendas locales, IRPF, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Fueron los Reales Decretos Legislativos 1 a 5/2004, de 5 de marzo. En el ámbito autonómico también es frecuente recurrir a esta figura para compendiar en un solo texto las normas sobre tributos cedidos vigentes en un determinado momento. A título de ejemplo, la Comunidad de Madrid recoge sus normas en materia de tributos cedidos en el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

10 MORENO FERNÁNDEZ, J.I., “De la garantía de la ley al abandono del principio democrático como legitimación del ejercicio del poder”, Diálogos jurídicos 2016, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oviedo, Aranzadi, 2016. Este autor pone de manifiesto su preocupación por un cierto abuso de la figura del Real Decreto-ley, que se pone de manifiesto en la aprobación, durante la X (2011-2016) Legislatura, de 76 normas de este tipo. En la IX Legislatura (2008-2011) se aprobaron 56 reales decretos-leyes y en la VIII Legislatura (2004-2008), 52.

11 De 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.

12 De 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

13 De 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

14 De 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación.

15 De 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo.

16 De 22 de febrero, por el que se modifica el régimen de tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y el sistema de asistencia jurídica gratuita

17 De 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

18 De 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico

19 De 14 de mayo, por el que se modifica la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, se conceden varios créditos extraordinarios y suplementos de créditos en el presupuesto del Estado, y se adoptan otras medidas de carácter tributario.

20 Op. cit. pág. 90.

de manera que el real decreto-ley “no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo”, vulnerando, en consecuencia, el art. 86 CE “cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario” (entre otras, STC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9).

En este sentido, cuando el art. 86.1 CE excluye del ámbito del real decreto-ley las materias que afecten a los deberes consagrados en el título I de la Constitución, únicamente está impidiendo aquellas intervenciones o innovaciones normativas que inciden, no de cualquier manera, sino de forma relevante o sustancial, en el deber constitucional de “todos” de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por esta razón, es preciso tener en cuenta, en cada caso, “en qué tributo concreto incide el real decreto-ley —constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica—, qué elementos del mismo —esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa— y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate” (entre otras, STC 189/2005, de 7 de julio, FJ 7).

En definitiva, la solución deberá valorarse caso por caso, a la vista de la medida concreta que se introduce en el sistema tributario por real decreto-ley. Así, por ejemplo, en la STC 189/2005, de 7 de julio, referida al Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, se declararon inconstitucionales varios preceptos del mismo que modificaban determinados aspectos del IRPF, admitiéndose, en cambio, la constitucionalidad de las modificaciones incluidas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>21</sup> por considerarse que con estas, a diferencia de aquellas, no se afecta al deber de contribuir.

En conclusión, la LPAC no introduce, pues cae fuera de su alcance, novedad alguna en una materia que está regulada en la Constitución, debiendo tan solo insistirse en que esta no veda el uso del real decreto-ley en materia tributaria, cuando concurra el presupuesto de la “extraordinaria y urgente necesidad” y no se afecte al “deber de contribuir”, entendido en sentido general y no de cada tributo en particular.

### III. POTESTAD REGLAMENTARIA

El art. 128.1 LPAC, con base en lo que dispone el art. 97 CE, recuerda que la potestad reglamentaria corresponde al Gobierno de la Nación, añadiendo asimismo a los órganos de Gobierno de las CCAA y Entidades Locales.

Según se desprende del principio constitucional de reserva de ley y jerarquía normativa, y como se recogía ya en la Ley del Gobierno, el apartado 2 de este art. 128 recoge las materias que, por estar reservadas a la ley, no puede regular un reglamento, interesando resaltar, en lo que nos concierne, el establecimiento de “tributos, exacciones parafiscales u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público”, tal y como se desprende del art. 31.3 CE.

En una labor de sistematización que se debe valorar positivamente, el art. 24 de la Ley del Gobierno (redactada por la LRJSP) enuncia las distintas formas que adoptan las “decisiones” del Gobierno de la Nación y de sus miembros, que engloban tanto los actos administrativos como los reglamentos.

En cuanto a estos últimos, el art. 24.2 de dicha Ley distingue dos tipos: i) las disposiciones aprobadas por Real Decreto del Presidente del Gobierno o acordado en el Consejo de Ministros; y ii) las disposiciones aprobadas por Orden Ministerial.

Como es bien conocido, en el ámbito tributario la mayoría de reglamentos se pueden agrupar o bien en el bloque de los que desarrollan la Ley de cada tributo; o bien en el grupo de los reglamentos de desarrollo de los distintos procedimientos tributarios. El art. 7 de la vigente Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT) cita, dentro de las fuentes normativas de los tributos, después de las que tienen rango de ley, las “disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, las correspondientes ordenanzas fiscales” [art. 7.1.e)].

Por su parte, el art. 9.1.c) de la LGT de 1963<sup>22</sup> aludía de forma más específica a la distinción clásica entre los “reglamentos generales” dictados en su desarrollo (aplicación de los tributos, recaudación, revisión en vía administrativa, etc.)

21 En concreto se afirmaba que “al modificar el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en un tributo que, como el impuesto sobre la renta de las personas físicas constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario, se alteraba el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que, conforme a la doctrina de este Tribunal (SSTC 182/1997, 137/2003, y 108/2004, ya citadas), están prohibidos por el art. 86.1 CE”; en cambio, acerca de las modificaciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones se indicaba que “a diferencia del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no se configura como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, sino que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica, la que se pone de manifiesto con las adquisiciones lucrativas de bienes o derechos, en lo que ahora importa, *mortis causa* (sucesiones), razón por la cual no puede afirmarse que la modificación parcial de su base imponible para determinados sujetos pasivos repercuta sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes, por lo que no puede considerarse que en este caso concreto la utilización del Decreto-ley haya afectado al deber de contribuir en los términos que le están vedados por el art. 86.1 CE tal como ha sido interpretado por este Tribunal” (FJ 8).

22 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

y “el propio de cada tributo”, habiéndose incorporado en la LGT de 2003 la mención a las ordenanzas locales.

Los Reales Decretos acordados en el Consejo de Ministros constituyen la manifestación por excelencia de la potestad reglamentaria en el ámbito estatal<sup>23</sup>. Ahora bien, con ellos no se agotan las normas de este tipo, ya que también otros órganos administrativos de rango inferior pueden ejercer la potestad reglamentaria.

A este respecto, interesa puntualizar que el art. 129 LPAC, al tratar de los “principios de buena regulación”, y dentro del principio de seguridad jurídica, dispone que “[l]as habilitaciones para el desarrollo reglamentario de una ley serán conferidas, con carácter general, al Gobierno o Consejo de Gobierno respectivo”, a lo que añade que “[l]a atribución directa a los titulares de los departamentos ministeriales o de las consejerías del Gobierno, o a otros órganos dependientes o subordinados de ellos, tendrá carácter excepcional y deberá justificarse en la ley habilitante”<sup>24</sup>. De esta forma, se pretende evitar la excesiva dispersión del ejercicio de la potestad reglamentaria en órganos de rango inferior.

En el ámbito tributario conviene reseñar que las órdenes ministeriales aprueban, por un lado, los modelos tributarios, y, por otro, un sinnúmero de desarrollos normativos referidos habitualmente a obligaciones formales que, por su detalle, no cabe incluir en el reglamento ni, menos aún, en la ley correspondiente. Es por esto que el art. 7 LGT reconoce expresamente (en el ámbito del Estado) la competencia al Ministro de Hacienda de dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo, añadiendo que “dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley”.

Efectivamente, la mayoría de las leyes tributarias encomiendan directamente a una orden ministerial, entre otras materias, la aprobación de los modelos de presentación de las autoliquidaciones tributarias<sup>25</sup> y otras obligaciones tributarias<sup>26</sup>. Aunque el citado art. 129.4 LPAC considera que esta atribución debe de ser excepcional y justificada, parece que en el caso de los modelos tributarios esa justificación se puede dar por sobreentendida, habida cuenta el detalle y especificidad de tales normas, sobre todo si tenemos en cuenta que la presentación telemática, ya prácticamente generalizada, exige regular también las complejas reglas técnico-informáticas a que deben ajustarse los programas de presentación.

## Especial referencia a las resoluciones interpretativas

Una figura conectada con la potestad reglamentaria, aunque distinta de ella, es la resolución interpretativa. No se trata de normas, sino de la interpretación de normas que realiza la Administración y que se hace pública con el fin de facilitar su conocimiento por los ciudadanos y, específicamente, por los obligados tributarios.

Prueba de la importancia que esta figura cobra en el Derecho Tributario es la mención especial que se hace a ella en la LGT recientemente modificada en este extremo. Así, el art. 12 LGT “Interpretación de las normas tributarias” (el encabezamiento del precepto avala la tesis de que no nos hallamos ante auténticas normas jurídicas, sino ante una interpretación general de las mismas) prevé que en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 LGT, es decir, a los órganos de la Administración tributaria que tienen atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación que, en el ámbito estatal, es la Dirección General de Tributos.

La novedad en este punto ha sido la modificación de la LGT introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que ha dado nueva redacción al art. 12, que atribuía la potestad de dictar resoluciones interpretativas “de forma exclusiva” al Ministro de Hacienda, para hacerla ahora extensiva al Director General de Tributos. El uso de esta potestad por parte del Ministro de Hacienda había sido muy escasa, por no decir inexistente, y su atribución a la persona titular de la Dirección General de Tributos es coherente con la competencia de contestar a las consultas tributarias que corresponde a este órgano, de acuerdo con el art. 88.5 LGT.

Dos aspectos de esta figura merecen resaltarse:

i) En cuanto a sus efectos vinculantes, la ley señala que las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para “todos los órganos de la Administración Tributaria”, mientras que las dictadas por la persona titular de la Dirección General de Tributos lo serán para “los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos”. La diferencia, aunque sutil, es importante, ya que los Tribunales Económico-Administrativos son órganos de la Administración Tributaria pero no están encargados de la aplicación de los tributos (que corresponde, en el ámbito del Estado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria).

23 Decretos del Gobierno autonómico y ordenanzas locales en el ámbito autonómico y local, respectivamente.

24 El art. 129.4 añade que “[l]as leyes podrán habilitar directamente a Autoridades Independientes u otros organismos que tengan atribuida esta potestad para aprobar normas en desarrollo o aplicación de las mismas, cuando la naturaleza de la materia así lo exija”. Se atiende así a la nueva realidad de las llamadas Agencias Independientes, nueva figura recogida en la LRJSP (arts. 109 y 110).

25 Por ejemplo, Orden HAP/365/2016, de 17 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2015, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos.

26 Cabe citar, a título de ejemplo, la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación.

Así pues, la interpretación de la normativa tributaria que exteriorice la Dirección General de Tributos a través de esas resoluciones será vinculante para los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria pero no para los Tribunales Económico-Administrativos, al igual que sucede con la contestación a las consultas tributarias. Por consiguiente, podemos concluir que la resolución interpretativa tendría la misma naturaleza que la consulta, de la que solo se diferenciaría en que viene referida a un supuesto general. Por el contrario, esa misma interpretación emanada del Ministro sí resultaría de obligado seguimiento para los órganos económico-administrativos, al formar parte de la Administración Tributaria.

ii) En segundo lugar, afirma novedosamente la LGT, tras su modificación por la Ley 34/2015, que “con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública”. De este modo, aunque carezcan de naturaleza normativa, se extiende a estas resoluciones un trámite propio del procedimiento de aprobación de normas lo que parece oportuno dada la conveniencia de recabar la opinión de aquellos contribuyentes, asociaciones, etc. a los que puede afectar la interpretación administrativa y de los ciudadanos en general.

Algunos autores<sup>27</sup> han puesto en tela de juicio la constitucionalidad de lo que consideran la atribución de esta “función cuasi normativa” a la Dirección General de Tributos. Ahora bien, ahí está precisamente el quid de la cuestión, en si cabe realmente hablar de “función cuasi normativa”, porque más bien nos hallaríamos, en nuestra opinión, ante una función puramente interpretativa, aunque de carácter general.

Un ejemplo de reciente uso de este instrumento es la Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>28</sup>.

## IV. PRINCIPIOS DE BUENA REGULACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

El art. 129 LPAC aborda, con carácter novedoso en la norma reguladora del procedimiento administrativo, los denominados “principios de buena regulación”.

No se trata, sin embargo, de la primera vez que se prevén como tales en nuestro ordenamiento. El proceso para su progresiva incorporación arrancó con la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, uno de cuyos objetivos principales era, en palabras de su exposición de motivos, “la mejora de la regulación del sector servicios, reduciendo las trabas injustificadas o desproporcionadas al ejercicio de una actividad de servicios y proporcionando un entorno más favorable y transparente a los agentes económicos que incentive la creación de empresas y genere ganancias en eficiencia, productividad y empleo”.

En esta línea avanzó posteriormente la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible, cuyo art. 4 recoge de forma más sistemática que la Ley 17/2009, los principios de buena regulación aplicables a las iniciativas normativas de las Administraciones Públicas. Este artículo queda derogado por la LPAC [disposición derogatoria única.2.c)].

En este proceso para la incorporación a nuestro país de los principios llamados de *smart regulation* tampoco debemos dejar de citar la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado, cuyo capítulo II (arts. 3 a 9) contiene una serie de “principios de garantía de la libertad de establecimiento y la libertad de circulación” que, en parte, coinciden con los llamados “principios de buena regulación”, aunque desde la óptica sectorial (que era también la de la Ley 17/2009) de las cargas y trabas al ejercicio de las actividades económicas. Por eso, la recepción a nivel general en la LPAC es positiva.

Como hemos apuntado en la introducción, la incorporación a nuestro ordenamiento de los principios de buena regulación se enmarca en las propuestas formuladas desde organismos como la OCDE y la Unión Europea. En este sentido, los trabajos de la OCDE<sup>29</sup>, centrados sobre todo en promover los análisis de impacto regulatorio, arrancan desde 1997<sup>30</sup>, fecha desde la cual se ha ido produciendo una progresiva incorporación de estas “buenas prácticas” que la OCDE vincula con la mejora del entorno económico y de la eficiencia de las economías.

Esta organización considera que los análisis en el campo de la política regulatoria y del mejor uso de normas contribuyen a alcanzar mejores resultados económicos y sociales y así mejorar la vida de los ciudadanos<sup>31</sup>, mereciendo especial atención, dentro

27 SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», Revista CyT CEF, nº 381, p. 12.

28 BOE del 6 de abril.

29 Estos trabajos se pueden consultar en el siguiente link: <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/>

30 Good practices in the design and implementation of regulatory impact assessment systems <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/35258309.pdf>

31 El último trabajo de la OCDE de que tenemos conocimiento lleva por título precisamente “promoviendo un crecimiento inclusivo a través de la mejora regulatoria”. Vid. Deighton-Smith, R., A. Erbacci and C. Kauffmann (2016), Promoting inclusive growth through better regulation: The role of regulatory impact assessment, OECD Regulatory Policy Working Papers, No. 3, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5jm3tqwqp1vj-en>

de sus propuestas, las dirigidas a reducir las trabas burocráticas al desarrollo de la actividad empresarial (cutting red tape “reduciendo la burocracia”<sup>32</sup>).

La Unión Europea también ha reconocido la importancia de mejorar la práctica regulatoria de los Estados Miembros, impulsando proyectos para implementar buenas prácticas en este ámbito<sup>33</sup>. Estos proyectos se iniciaron en 2002 y recibieron un importante impulso en 2005 con la Comunicación “Legislar mejor para potenciar el crecimiento y el empleo en la Unión Europea”, COM (2005), 97 final, de 16 de marzo, con sucesivas revisiones posteriores. A partir de 2010 estas políticas experimentaron un salto cualitativo con el programa Smart Regulation (“Regulación Inteligente”), actuación compartida con el Parlamento Europeo y que recientemente ha dado lugar al “Acuerdo Interinstitucional entre el Consejo Europeo, el Parlamento Europeo y la Comisión sobre mejora de la legislación” de 13 de marzo de 2016<sup>34</sup>.

Como señala GAMERO CASADO<sup>35</sup>, al igual que sucede con los análisis de la OCDE, los programas de simplificación impulsados por la Unión Europea se enfocan especialmente a la reducción de cargas administrativas y barreras para la actividad económica, prestando especial atención a las pequeñas y medianas empresas, puesto que el coste relativo que representa para estas hacer frente a tales cargas y barreras es mucho mayor que en las empresas de gran tamaño<sup>36</sup>. Por esta razón, la Comisión ha propuesto a los Estados miembros alcanzar objetivos porcentuales de reducción de cargas administrativas<sup>37</sup>.

Las anteriores iniciativas fueron tenidas en cuenta en el Informe CORA para la Reforma de las Administraciones Públicas de 21 de junio de 2013 que, en cierto modo, está en el origen de la LPAC y de la LRJSP. No obstante, ya desde hacía años los principios considerados como “buenas prácticas” venían calando paulatinamente en el ordenamiento español, de lo que son prueba las Leyes 17/2009, de trasposición de la Directiva de Servicios, 2/2011, de economía sostenible, y 20/2013, de garantía de la unidad de mercado, antes citadas. Asimismo, y en el ámbito de la regulación de los sectores económicos, que es uno de los ámbitos donde surgió la necesidad de impulsar la mejora regulatoria, ya la Comisión Nacional de la Competencia había elaborado unas “Recomendaciones a las administraciones públicas para una regulación de los mercados más eficiente y favorecedora de la competencia” de 17 de junio de 2008<sup>38</sup> que recoge unos “Principios de la regulación eficiente y favorecedora de la competencia”<sup>39</sup>, precursores de los que ahora se incorporan a la LPAC.

Pues bien, el art. 129 LPAC viene a generalizar como criterios de buena regulación los principios que, surgidos en la normativa sectorial y en la esfera de las reglas para el ejercicio de las actividades económicas, se habían venido anticipando en las leyes mencionadas.

Algunos autores, como RODRÍGUEZ-PIÑERO<sup>40</sup>, entienden que la LPAC da más importancia a estas reglas “económicas” que a salvaguardar los principios constitucionales. Sin embargo, en nuestra opinión unas y otros no deben percibirse como opuestos o mutuamente excluyentes, ya que el funcionamiento eficiente y productivo de la Administración y la reducción de obstáculos para el ejercicio de, entre otros derechos, la libertad de empresa (art. 38 CE) es la mejor garantía que puede ofrecerse a los ciudadanos. Ahora bien, tampoco se puede ocultar que en ocasiones la excesiva rapidez en la actuación administrativa puede comprometer el respeto a las garantías constitucionales (por ejemplo, el derecho a ser oído antes de la adopción de resoluciones que afecten a los derechos e intereses de un ciudadano), por lo que no está de más mantener la alerta para evitar una merma en tales derechos, de forma que ambos objetivos se concilien, ya que los dos son merecedores de protección constitucional.

A tal efecto, el art. 129 LPAC comienza disponiendo que en el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia y que en la exposición de motivos de los anteproyectos de ley o en el preámbulo de los proyectos de reglamento<sup>41</sup>, quedará suficientemente justificada su adecuación a dichos principios.

El resto de apartados del art. 129 recogen el contenido que la Ley otorga a cada uno de estos principios, muchos de ellos obvios o consecuencia directa de los valores constitucionales, pero que no por ello sobra recordar: Así, señala que la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general (principio de necesidad). Interesa apuntar que, según ordena la ley,

32 El principal documento de la OCDE sobre este asunto Cutting Red Tape: National Strategies for Administrative Simplification, 2006 fue publicado por el INAP con el título Reducir el papeleo. Estrategias nacionales para la simplificación administrativa. Madrid, 2008. Existen otras publicaciones posteriores de la OCDE que se pueden consultar en <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/>.

33 Se puede acceder a una amplia documentación sobre esta materia en: [http://ec.europa.eu/smart-regulation/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/smart-regulation/index_en.htm)

34 [http://ec.europa.eu/smart-regulation/better\\_regulation/documents/iia\\_blm\\_final\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/smart-regulation/better_regulation/documents/iia_blm_final_en.pdf)

35 GAMERO CASADO, E. Simplificación del procedimiento administrativo y mejora de la regulación, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, p. 53.

36 Un ejemplo de los trabajos en esta línea es: Minimizing regulatory burden for SMEs Adapting EU regulation to the needs of micro-enterprises COM (2011) 803 final. [http://ec.europa.eu/smart-regulation/better\\_regulation/documents/minimizing\\_burden\\_sme\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/smart-regulation/better_regulation/documents/minimizing_burden_sme_en.pdf)

37 La Comisión, de forma compartida con los Estados Miembros, propuso un plan 2007-2012 de reducción de cargas, cuyo informe final SWD (2012) 423 final destaca el alto grado de éxito alcanzado. Dicho informe se puede consultar en: [http://ec.europa.eu/smartregulation/refit/admin\\_burden/docs/com2012\\_746\\_swd\\_ap\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/smartregulation/refit/admin_burden/docs/com2012_746_swd_ap_en.pdf)

38 [https://www.cnmc.es/Portals/0/Ficheros/Promocion/Guias\\_y\\_recomendaciones/recomendaciones.pdf](https://www.cnmc.es/Portals/0/Ficheros/Promocion/Guias_y_recomendaciones/recomendaciones.pdf)

39 Pág. 28 del citado documento.

40 M. RODRÍGUEZ-PIÑERO, op. cit. pr. 1

41 La LPAC sistematiza la denominación propuesta para referirse a esta parte justificativa de las intenciones de una norma, de manera que, para los reglamentos, se denominará preámbulo, y para los anteproyectos de ley, exposición de motivos.

los fines que se persiguen con ella deben hacerse explícitos, lo que facilitará su control político y jurídico (por el Tribunal Constitucional tratándose de normas con rango de ley y por la jurisdicción contencioso-administrativa en el caso de normas reglamentarias) y valorarse que el instrumento escogido es el más adecuado para garantizar su consecución (principio de eficacia).

No obstante, debe tenerse en cuenta que, según la doctrina constitucional, la obligación del Gobierno de justificar sus iniciativas legislativas, no alcanza al legislador una vez que este las ha adoptado como leyes, puesto que “el legislador no está constitucionalmente obligado a justificar sus opciones legislativas en las exposiciones de motivos o preámbulos de las leyes” (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 6)<sup>42</sup>.

El principio de proporcionalidad determina que la iniciativa normativa contenga la regulación imprescindible para atender la necesidad que se pretende cubrir, “tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios”.

Este juicio de proporcionalidad también se utiliza a menudo por el Tribunal Constitucional para, por ejemplo, enjuiciar la constitucionalidad de aquellos sacrificios de derechos basados en la protección de otro que se considera preferente en el caso concreto (entre otras muchas, STC 57/1994, FJ 5) o para ponderar si las diferencias introducidas por la ley entre situaciones jurídicas comparables, admisibles cuando se justifican en un criterio objetivo y razonable, son, además, proporcionadas, pues no basta que tengan una justificación, sino que la diferencia debe ser también adecuada al fin perseguido (por todas, STC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 7).

En la fase de elaboración normativa a que se refiere el art. 129 LPAC se pretende que el órgano que ejerce la iniciativa legislativa o la potestad reglamentaria valore la oportunidad de restringir el ejercicio de un derecho o exigir una nueva obligación y si esa medida es proporcionada al fin perseguido. Este principio resulta especialmente importante en el ámbito tributario, por ejemplo cuando se trata de establecer nuevas cargas indirectas a los obligados tributarios para el suministro de información a la Administración Tributaria y para el cumplimiento de obligaciones formales, entre las que cabe destacar la creciente obligación de presentar autoliquidaciones y declaraciones informativas en forma telemática. La exigencia de estas obligaciones, fundada en razones de eficacia de la Administración y, por tanto, en el interés general (lucha contra el fraude, amparado en el art. 31.1 CE, como indicó la STC 110/1984, FJ 5), deberán también tener en cuenta las posibles restricciones de derechos (por ejemplo, el de presentar una declaración en papel por quien no tenga medios para hacerlo en forma telemática) o el coste para el contribuyente de la imposición de cargas adicionales, particularmente para pequeñas y medianas empresas.

El apartado 4 del art. 129 dispone que “[a] fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, la iniciativa normativa se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, para generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de las personas y empresas”.

Con lo anterior no se añade nada a lo derivado del principio de jerarquía normativa y de la lógica y sistemática jurídicas –las normas deben enmarcarse de forma coherente con el resto del ordenamiento–, pero sí llama la atención, una vez más, el enfoque “empresarial”, dirigido a fomentar la creación de un entorno normativo favorable para la actividad económica.

Esta misma visión de facilitar la actividad de los ciudadanos y, especialmente, a las empresas, explica el mandato del párrafo segundo del art. 129.4, al afirmar que: “[c]uando en materia de procedimiento administrativo la iniciativa normativa establezca trámites adicionales o distintos a los contemplados en esta Ley, éstos deberán ser justificados atendiendo a la singularidad de la materia o a los fines perseguidos por la propuesta”. Se busca, con ello, evitar la proliferación de trámites (y, por tanto, cargas) más allá del procedimiento común que regula la LPAC.

El principio de transparencia se recoge en el apartado 5 del art. 129 y, de acuerdo con él, las Administraciones Públicas posibilitarán el acceso sencillo, universal y actualizado a la normativa en vigor y los documentos propios de su proceso de elaboración, en los términos establecidos en el artículo 7<sup>43</sup> de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Resulta especialmente importante el mandato de dar acceso a la documentación preparatoria de las

42 En dicha Sentencia, y otras posteriores, el TC añade que “no debe olvidarse que las leyes son expresión de la voluntad general y no ejecución de la Constitución, y que el legislador democrático no tiene el deber de expresar los motivos que le llevan a adoptar una determinada decisión en ejercicio de su libertad de configuración”.

43 Que dispone lo siguiente: “Las Administraciones Públicas, en el ámbito de sus competencias, publicarán:

- Las directrices, instrucciones, acuerdos, circulares o respuestas a consultas planteadas por los particulares u otros órganos en la medida en que supongan una interpretación del Derecho o tengan efectos jurídicos.
- Los Anteproyectos de Ley y los proyectos de Decretos Legislativos cuya iniciativa les corresponda, cuando se soliciten los dictámenes a los órganos consultivos correspondientes. En el caso en que no sea preceptivo ningún dictamen la publicación se realizará en el momento de su aprobación.
- Los proyectos de Reglamentos cuya iniciativa les corresponda. Cuando sea preceptiva la solicitud de dictámenes, la publicación se producirá una vez que estos hayan sido solicitados a los órganos consultivos correspondientes sin que ello suponga, necesariamente, la apertura de un trámite de audiencia pública.
- Las memorias e informes que conformen los expedientes de elaboración de los textos normativos, en particular, la memoria del análisis de impacto normativo regulada por el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio.
- Los documentos que, conforme a la legislación sectorial vigente, deban ser sometidos a un período de información pública durante su tramitación.”

normas, en particular, la MAIN, ya que solo conociéndola pueden realmente identificarse –y controlarse– los fines perseguidos con ellas y ponderar si las medidas adoptadas cumplen con los principios de eficacia y proporcionalidad. Otras posibles derivaciones de la transparencia que recoge la Ley, como definir los objetivos de las iniciativas normativas y permitir la participación activa de sus destinatarios en la elaboración, pueden considerarse redundantes con los principios y reglas ya recogidas en otros preceptos de la LPAC.

De acuerdo con el principio de eficiencia, a que alude también el art. 129 LPAC (apartado 6) la iniciativa normativa debe “evitar cargas administrativas innecesarias o accesorias y racionalizar, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos”. El primer mandato es una reiteración de lo ya expresado por los principios de eficacia y de proporcionalidad, pero pone de manifiesto el interés de la nueva norma en contribuir a la reducción de cargas innecesarias. Por su parte, el principio de racionalización es una expresión más del mandato del art. 31.2 de la CE, según el cual “[e]l gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

Por último, y conectado con la actividad regulatoria en cuanto generadora de ingresos y gastos públicos, el art. 129 LPAC termina ordenando que las iniciativas normativas que afecten a estos deberán “cuantificar y valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera”. No hace falta insistir en el papel protagonista que ha adquirido esta normativa, cuya máxima expresión fue la nueva redacción del art. 135 CE introducida por la Reforma Constitucional de 27 de septiembre de 2011 y su plasmación en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

La necesidad de cuantificar las medidas tendrá especial incidencia en la normativa tributaria, puesto que las leyes reguladoras de los tributos y sus modificaciones deberán adoptarse previa cuantificación de su impacto financiero (mayores o menores ingresos y, en su caso, gastos). Como afirma la norma indicada, esta valoración no debe circunscribirse a los ingresos presentes sino incluir también futuros. Y, añadimos nosotros, deberá prestarse atención al impacto en los ingresos tributarios de los distintos entes territoriales, habida cuenta de que en el actual sistema tributario español buena parte de las figuras están compartidas entre dos o más niveles de gobierno y que, incluso aquellas que corresponden a una sola Administración, pueden tener efectos indirectos para otras. Esto enlaza con el principio de lealtad institucional en su vertiente financiera, al que haremos alusión más adelante.

Aun siendo conscientes de la dificultad de predecir en ocasiones el impacto en los ingresos de una modificación tributaria, no es preciso insistir en la necesidad de cuidar este aspecto de la justificación de una medida normativa, sobre todo si consideramos que a menudo este tipo de normas servirán para justificar el cumplimiento de los objetivos de déficit público.

Finalmente, no por obvio podemos omitir que en la elaboración de las normas tributarias, además de a los principios anteriores, se deberá atender a los consagrados en el art. 31.1 CE: capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad. A estos se añaden los recogidos en el art. 3.2 LGT según el cual “[l]a aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”, principios que, en buena medida, responden a los mismos objetivos que los consignados en la LPAC.

## Evaluación normativa

El art. 130 LPAC incluye en su apartado 1 un principio que podríamos denominar de “evaluación permanente”, de acuerdo con el cual los principios de buena regulación no solo deben observarse en el momento de elaborar las normas correspondientes, sino que las normas en vigor han de revisarse periódicamente para adaptarlas a tales principios. El resultado de dicha revisión deberá hacerse público (lo que de nuevo manifiesta el interés por la transparencia, que merece una valoración positiva).

Nos encontramos ante un mandato claramente voluntarista, pues a nadie se oculta la dificultad de abordar una revisión de la ingente normativa vigente en España, en todos los sectores del ordenamiento, para reconstruirla desde la óptica de los principios de buena regulación consagrados en la LPAC. Y, aun si nos ceñimos al terreno tributario, parece una tarea igualmente inabarcable.

En todo caso, parece importante que los principios de buena regulación “calen” en los órganos titulares de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria para que, al menos, las nuevas normas que se vayan aprobando se acomoden a ellos.

Por otra parte, el segundo apartado del art. 130 LPAC apunta de nuevo al origen “económico” de los principios de buena regulación, es decir, a la perspectiva de facilitar la actividad económica desde la que han sido auspiciados, afirmando que las Administraciones “cooperarán para promocionar el análisis económico en la elaboración de las normas y, en particular, para evitar la introducción de restricciones injustificadas o desproporcionadas a la actividad económica”.

A este respecto, parece claro que el análisis económico tiene uno de sus campos más importantes de aplicación en materia fiscal, puesto que el legislador tributario no debe limitarse a cuantificar el impacto de las normas que adopta (con ser importante esta cuantificación) sino que debe tener en cuenta factores como la incidencia económica de los impuestos (quién los soporta realmente) y el efecto de la política fiscal en la economía, siendo así que se trata de la principal herramienta de influencia del Gobierno en la situación económica de un país.

## V. PUBLICIDAD DE LAS NORMAS Y ENTRADA EN VIGOR

El art. 131 LPAC regula la publicidad de las normas, requisito de eficacia que, obviamente, tampoco es novedoso. Sí lo es, en cambio, el mandato a favor de que dicha publicidad se instrumente preferiblemente a través de las sedes electrónicas, con los mismos efectos que los atribuidos a su edición impresa. Se incluye una referencia específica a la edición electrónica del Boletín Oficial del Estado, a la que expresamente se reconocen los efectos que, en cuanto a la entrada en vigor, el Código Civil atribuye a la versión impresa (art. 2).

A tal efecto, nos parece importante mencionar la nueva regla que se incluye en la Ley del Gobierno (art. 23, redactado por la LRJSP), según la cual, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 2.1 del Código Civil, las disposiciones de entrada en vigor de las leyes o reglamentos, cuya aprobación o propuesta corresponda al Gobierno o a sus miembros, y que impongan nuevas obligaciones a las personas físicas o jurídicas que desempeñen una actividad económica o profesional como consecuencia del ejercicio de ésta, preverán el comienzo de su vigencia el 2 de enero o el 1 de julio siguientes a su aprobación.

Esta regla, cuya aplicación práctica no estará exenta de dificultades, presenta especial incidencia para la normativa tributaria (aunque no exclusivamente), pues son tan numerosas las modificaciones que experimenta esta que el hecho de fijar unos hitos temporales para la entrada en vigor de aquellas normas que supongan, por ejemplo, nuevas obligaciones formales para los contribuyentes, contribuirá, en nuestra opinión, a facilitar su cumplimiento.

No obstante, la ley puntualiza que esta norma no será de aplicación a los reales decretos-leyes, ni cuando el cumplimiento del plazo de transposición de directivas europeas u otras razones justificadas así lo aconsejen, debiendo quedar este hecho debidamente acreditado en la respectiva Memoria.

Finalmente, en el terreno tributario, se ha de tener en cuenta lo dispuesto en el art. 10 LGT sobre “ámbito temporal de las normas tributarias”, si bien no introduce realmente especialidades respecto al resto del ordenamiento.

## VI. PLANIFICACIÓN NORMATIVA

El art. 132 LPAC, desarrollado por el art. 25 de la Ley del Gobierno (en la redacción dada por la LRJSP) introduce la figura del Plan Normativo, que todas las Administraciones Públicas deben publicar anualmente, recogiendo las iniciativas legales o reglamentarias que vayan a ser elevadas para su aprobación en el año siguiente. En la práctica, esta planificación ya venía realizándose con carácter general, pero pasa ahora a tener carácter obligatorio, y para todas las Administraciones.

Asimismo, en consonancia con la idea de transparencia, se prevé la publicidad de dicho Plan, ordenando su publicación en el Portal de la Transparencia de la Administración Pública correspondiente.

En el ámbito estatal, el Plan Normativo del Gobierno se regula de forma más detallada en el citado art. 25 de la Ley del Gobierno, conforme al cual el Plan anual contendrá las iniciativas legislativas o reglamentarias que vayan a ser elevadas para su aprobación en el año siguiente e identificará especialmente las normas que habrán de someterse a un análisis sobre los resultados de su aplicación, atendiendo fundamentalmente al coste que suponen para la Administración o los destinatarios y las cargas administrativas impuestas a estos últimos, lo que conecta con el principio de “evaluación permanente” antes apuntado.

Parece razonable que las normas que deban adoptarse por razón de urgencia (como serían los Reales Decretos-leyes) no estarán incluidas en el Plan, pero para estos casos el apartado 3 del art. 25 de la Ley del Gobierno introduce una exigencia especial de justificación en la MAIN.

La responsabilidad de coordinar el Plan Anual Normativo se atribuye al Ministerio de la Presidencia, fijándose como plazo para elevarlo al Consejo de Ministros el 30 de abril (respecto del Plan del año siguiente), plazo que parece ambicioso.

Para el ámbito tributario interesa destacar la alusión a que se deben “evitar sucesivas modificaciones del régimen legal aplicable a un determinado sector o área de actividad en un corto espacio de tiempo” (art. 25.4 de la Ley del Gobierno, redactada por la LRJSP), ya que este sector del ordenamiento es uno de los que experimenta modificaciones más frecuentes.

Finalmente, y con la intención de controlar a posteriori la ejecución del Plan Anual Normativo, el art. 28 de la Ley del Gobierno prevé que antes del 30 de abril de cada año, el Consejo de Ministros apruebe un informe anual sobre el grado de cumplimiento del Plan del año anterior, con mención especial a las iniciativas adoptadas sin estar inicialmente incluidas en él.

Asimismo, se recogerán en dicho informe las conclusiones del análisis de aplicación de las normas que hayan tenido que someterse a evaluación en el ejercicio anterior y, en particular, de su eficacia, eficiencia y sostenibilidad y posibles recomendaciones derivadas de lo anterior.

## VII. PROCEDIMIENTO DE ELABORACIÓN NORMATIVA. LA PARTICIPACIÓN DE LOS CIUDADANOS. LA MEMORIA DEL ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO

Como ya hemos avanzado, el procedimiento de elaboración de las iniciativas con rango de ley y de las disposiciones reglamentarias se recoge en la Ley del Gobierno, con una regulación más detallada tras la modificación por la LRJSP, mientras que, siguiendo el modelo de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (art. 130.4), la LPAC (art. 133) se centra en regular el trámite de participación de los ciudadanos en el procedimiento normativo de cualquier Administración Pública, en cumplimiento del art. 105 a) CE44, así como las recomendaciones sobre better regulation a las que hemos aludido anteriormente.

Expondremos a continuación las fases del procedimiento de elaboración normativa, prestando especial atención a la participación ciudadana y a la MAIN.

### VII.1. Procedimiento de elaboración normativa

De forma esquemática, el procedimiento previsto en la Ley del Gobierno (art. 26), aplicable a la elaboración de los anteproyectos de ley, de los proyectos de real decreto legislativo y de normas reglamentarias, se puede esquematizar en los siguientes pasos:

Sintéticamente expuesto, el contenido de cada fase es el siguiente:

- a. En una fase previa, antes de redactar el borrador de la norma, se realizarán los estudios y consultas convenientes para garantizar su acierto y legalidad.
- b. En particular, antes de la redacción del texto se abrirá una consulta pública, en los términos previstos en el art. 133 LPAC y que la Ley del Gobierno (art. 26.2) singulariza para la Administración del Estado.
- c. Redacción del borrador y elaboración de la MAIN, con el contenido que exponemos más adelante. En la redacción del borrador de norma deberán tenerse en cuenta las Directrices de técnica normativa aprobadas por Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005 (BOE de 29 de julio).
- d. En el caso de las iniciativas legislativas del Gobierno, una vez cumplidos los trámites anteriores, el Departamento ministerial proponente elevará el borrador, previo paso por la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, al Consejo de Ministros, a fin de que éste decida sobre los ulteriores trámites. Se trata en este momento de que Consejo de Ministros valore qué otras consultas, dictámenes e informes pueden resultar convenientes, sin perjuicio de los que sean legalmente preceptivos.  
En el caso de las normas tributarias puede ser habitual solicitar dictamen al Consejo Económico y Social, al Consejo General del Poder Judicial, a la Agencia de Protección de Datos<sup>45</sup>, etc.
- e. En todo caso será preceptivo el informe de la Secretaría General Técnica del Departamento ministerial proponente. En ciertos casos, como el de las normas que puedan afectar a la distribución competencial con las CCAA así como las referidas a organización administrativa, régimen de personal, procedimientos e inspección de los servicios, se prevé también la necesaria aprobación previa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (art. 26.5 de la Ley del Gobierno).
- f. Sin perjuicio de la consulta previa a la redacción del texto, se debe dar audiencia a los ciudadanos afectados, de acuerdo con el art. 133 LPAC, al que nos referimos en un apartado específico.
- g. El dictamen del Consejo de Estado se recabará en los casos previstos en su normativa reguladora<sup>46</sup>.
- h. Cumplidos los trámites anteriores, y previo paso de nuevo por la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, la iniciativa se elevará al Consejo de Ministros para su aprobación y, en caso de proyectos de ley, su remisión al Congreso de los Diputados acompañándolo de una exposición de motivos y de la MAIN.
- i. Una novedad introducida por la LRJSP en la Ley del Gobierno es el reforzamiento de la posición coordinadora de la actividad normativa que corresponde al Ministerio de la Presidencia. Así, el art. 26.9 de la Ley del Gobierno, en la nueva redacción que le da la LRJSP dispone que dicho Departamento velará por que las propuestas cumplen las reglas sobre elaboración normativa, analizará la calidad técnica y rango de las propuestas, su congruencia con el resto del ordenamiento y el contenido de la MAIN, entre otros aspectos.

44 Que dispone lo siguiente: "La ley regulará: a) La audiencia de los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley, en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten (...)".

45 Así, por ejemplo, en la reciente modificación de la LGT por la Ley 34/2015 se ha recabado el informe tanto del Consejo General del Poder Judicial como de la Agencia de Protección de Datos.

46 Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado.

## VII.2. Participación de los ciudadanos en el procedimiento normativo

Como señala SALA ATIENZA<sup>47</sup> el trámite de audiencia ciudadana, tímidamente incluido ya en la Ley de Procedimiento de 1958 ha ido consolidándose como un requisito esencial, en especial a raíz de la Constitución, y de hecho es uno de los que ha dado lugar a una más abundante jurisprudencia, no siempre uniforme en sus planteamientos. No es este el lugar para analizar los criterios que ha ido sentando el Tribunal Supremo en cuanto al cumplimiento de este paso preceptivo, puesto que, además, no atisbamos ninguna especialidad relevante para el ámbito tributario.

Solo enfatizaremos que en esta parcela del ordenamiento los sujetos a los que se debe escuchar serán siempre los integrantes del sector empresarial que pueda estar afectado por la norma tributaria de que se trate, además de las asociaciones de profesionales (como es el caso de los Registradores y Notarios, los asesores fiscales y contables, los gestores administrativos, entre otros) que, por su cometido, estén llamados a aplicar la norma proyectada. Cabe subrayar también que, en la medida en que afecte a tributos en cuyo rendimiento sean partícipes las CCAA o las Entidades Locales, la audiencia deberá incluir a estas Administraciones. En la práctica, se puede comprobar en los expedientes normativos que el espectro de personas y entidades oídas suele ser muy amplio.

El art. 133 LPAC distingue dos momentos para la participación ciudadana:

- a) El de **consulta pública**<sup>48</sup>, que es previo a la elaboración del texto de que se trate, y respecto al que afirma (apartado 1) que “[c]on carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, se sustanciará una consulta pública, a través del portal web de la Administración competente en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma acerca de: a) Los problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa; b) La necesidad y oportunidad de su aprobación; c) Los objetivos de la norma; y d) Las posibles soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias”. Como es fácil comprobar, se quiere escuchar a los potenciales afectados sobre las razones que llevan al órgano proponente a impulsar una determinada norma, procurando así el mayor acierto en su redacción. Los extremos sobre los que, de forma no exhaustiva, se propone a los afectados para que opinen entroncan con la visión de la smart regulation, que pretende analizar siempre para qué se introduce una regulación y valorar todas alternativas posibles.
- b) La **audiencia pública**<sup>49</sup> que tendrá lugar una vez redactado ya el proyecto normativo. Esto se instrumentará, según el apartado 2 del art. 133 LPAC, a través del portal web, mencionándose también la posibilidad de remitir directamente el texto a “las organizaciones o asociaciones reconocidas por ley que agrupen o representen a las personas cuyos derechos o intereses legítimos se vieren afectados por la norma” con el fin de recibir su opinión. Para evitar un cumplimiento puramente formal de este trámite, la Ley se ocupa de aclarar (art. 133.3) que junto con el texto normativo deben ponerse a disposición de los potenciales destinatarios los documentos necesarios para poder pronunciarse sobre el mismo. Tradicionalmente el término “audiencia pública” se ha venido reservando para los titulares de derechos e intereses legítimos, mientras que la “información pública” es más general, y alcanza a cualquier ciudadano que individualmente o a través de asociaciones, agrupaciones, etc. desee hacer aportaciones al texto. Aunque la Ley del Gobierno, en su redacción anterior a la LRJSP, solo preveía la información pública “cuando la naturaleza de la disposición lo aconseje”, a raíz de la Ley de transparencia parece difícil excluir que cualquier ciudadano (individual o colectivamente) pueda formular observaciones o sugerencias sobre el texto publicado de la iniciativa. Con la audiencia e información públicas se busca reunir en la norma las voluntades e intereses diferentes, lo que coadyuva a la mejora del texto (Dictamen del Consejo de Estado 465/2003).

El apartado 4 del art. 133 LPAC indica que podrá omitirse el trámite de audiencia e información públicas: i) en el caso de normas presupuestarias u organizativas; o ii) cuando concurren razones graves de interés público que lo justifiquen<sup>50</sup>. En cuanto a la consulta pública (previa a la redacción de la norma), se podrá suprimir, además de en los casos anteriores, cuando la propuesta normativa: i) no tenga un impacto significativo en la actividad económica; ii) no imponga obligaciones relevantes a los destinatarios; iii) regule aspectos parciales de una materia; y iv) cuando esté regulado el trámite de urgencia y así lo prevea la normativa correspondiente, como sucede, en el ámbito del Estado, en la Ley del Gobierno [art. 27.2.b)].

Por último, debemos recordar que la omisión del trámite de audiencia pública a los titulares derechos e intereses legítimos ha sido considerada por el Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 7 de junio de 2001) determinante de la nulidad de la disposición reglamentaria en cuestión.

Así, por lo que se refiere al ámbito tributario, en la tramitación de las disposiciones normativas deberá escucharse especialmente al sector o sectores empresariales afectados, so pena de nulidad de la norma reglamentaria.

47 SALA ATIENZA, P. “El trámite de audiencia en la elaboración de los Reglamentos según la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, Revista de Administración Pública, nº 177, Madrid, 2008, p. 247.

48 Este trámite se particulariza para el ámbito estatal en el art. 26.2 de la Ley del Gobierno.

49 Que para el ámbito estatal se desarrolla en el art. 26.6 de la Ley del Gobierno.

50 La Ley del Gobierno, para el Estado, añade que estas razones deberán justificarse en la Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

## VII.3. La Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

La Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 ya disponía que los proyectos normativos fueran acompañados de “estudios e informes previos”, así como de los “dictámenes y consultas evacuadas” y las “observaciones y enmiendas que se formulen” y “cuantos datos y documentos ofrezcan interés” para conocer el proceso de elaboración de la norma y facilitar su interpretación. La Ley del Gobierno sistematizó lo anterior alrededor de dos informes o memorias: i) la denominada “justificativa” llamada a explicar la necesidad y oportunidad del proyecto; y ii) la “económica”, que habría de contener una estimación del coste (y especialmente, en materia tributaria, de los ingresos) a que dará lugar la norma.

A estas dos memorias se sumó la denominada de “impacto por razón de género” introducida por la Ley 30/2003, de 13 de octubre.

La Ley de Procedimiento de 1958 mencionaba también la necesidad de incluir una “tabla de vigencias” de las disposiciones normativas que sobre la misma materia habían de quedar total o parcialmente derogadas. Esta información no se exige hoy por la LPAC y tanto la jurisprudencia (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1998) como el Consejo de Estado coinciden en que no es un requisito de validez. En todo caso, dicha tabla forma parte del contenido de la MAIN, como la Ley del Gobierno indica expresamente tras la modificación por la LRJSP.

El contenido de las citadas memorias se caracterizaba por cierta indeterminación, no obstante lo cual la jurisprudencia ha llegado en algunos casos (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2006) a considerar que la insuficiencia de la memoria económica determina la nulidad de la disposición.

En la línea marcada por la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 16 de marzo de 2005, citada anteriormente, el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, introdujo la llamada “Memoria del Análisis de Impacto Normativo”, con el propósito de sistematizar y simplificar los tres informes y memorias antes señalados. Dicho Real Decreto sería completado después por la Guía Metodológica aprobada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 11 de diciembre de 2009.

En el momento de aprobarse el Real Decreto 1083/2009 el Consejo de Estado (Dictamen 419/2009) criticó que no se llevara a cabo una modificación de la Ley del Gobierno, puesto que se trataba de regular las memorias e informes exigidos por esta. Es por ello que la modificación operada por la LRJSP traslada al art. 26 de dicha Ley el contenido que debe tener la MAIN, con pocos cambios respecto al citado Real Decreto. Así, conforme al apartado 3 de dicho artículo, la Memoria debe contener los siguientes apartados:

- Oportunidad de la propuesta y alternativas de regulación estudiadas, lo que deberá incluir una justificación de la necesidad de la nueva norma frente a la alternativa de no aprobar ninguna regulación, en línea con lo señalado más arriba.
- Contenido y análisis jurídico, con referencia al Derecho nacional y de la Unión Europea, incluyendo el listado por menorizado de las normas que quedarán derogadas como consecuencia de la entrada en vigor de la norma (tabla de vigencias que la Ley de Procedimiento de 1958 exigía expresamente). Dada la profusión de normas en materia tributaria, este requisito cobra especial importancia en este sector del ordenamiento.
- Análisis sobre la adecuación de la norma propuesta al orden de distribución de competencias. Esto también reviste importancia en el campo tributario, a la vista de las competencias normativas de que disponen en él las CCAA y las Entidades Locales.

Conviene referirse en especial al principio de “lealtad institucional” consignado en el art. 2.Uno.g) de la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA<sup>51</sup>, conforme al cual las medidas que adopten tanto el Estado como las CCAA deben prever el impacto en los ingresos y gastos del otro nivel territorial. Piénsese, por ejemplo, en el IRPF, que es un tributo cedido en el 50 por cien de su rendimiento a las CCAA y cuya regulación corresponde fundamentalmente al Estado (a excepción de ciertas potestades normativas que pueden ejercer las CCAA), de forma que el diseño de la cuantificación de los rendimientos, las normas sobre integración y compensación de rentas y las deducciones estatales, por citar solo algunos ejemplos, incide también en el rendimiento autonómico del tributo.

- Impacto económico y presupuestario, que evaluará las consecuencias de su aplicación sobre los sectores afectados por la norma, incluido el efecto sobre la competencia, la unidad de mercado y la competitividad y su encaje con la legislación vigente en estas materias. Este análisis incluirá el “test Pyme”, de acuerdo con la práctica de la Comisión Europea, aflorando así de nuevo el tratamiento especial que, en materia de cargas y obligaciones formales, se desea dispensar a las pequeñas y medianas empresas.

51 Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre. El art. 2.Uno.g) incluye, entre los principios a que debe ajustarse la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, el de lealtad institucional, que “determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las Comunidades Autónomas o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente, y que deberán ser objeto de valoración quinquenal en cuanto a su impacto, tanto en materia de ingresos como de gastos, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, y en su caso compensación, mediante modificación del Sistema de Financiación para el siguiente quinquenio”.

Como venimos indicando, en el ámbito tributario tendrá especial importancia la memoria económica que cuantifique el impacto económico en los ingresos de la norma propuesta, así como en los gastos, si se trata de medidas que implican costes. Estos cálculos deberán ser realizados por los órganos técnicos correspondientes, como es, en el ámbito estatal, el Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria organismo que, además, también colabora con las CCAA en la estimación del impacto recaudatorio de sus medidas normativas en materia tributaria. Asimismo, la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros, cuyo artículo 14.2 establece que “los Estados miembros publicarán información detallada sobre la incidencia de los beneficios fiscales en los ingresos” ha puesto de relieve la trascendencia de que las normas que introduzcan o modifiquen beneficios fiscales incluyan un cálculo de su impacto recaudatorio.

- Identificación de las cargas administrativas que conlleva la propuesta, cuantificación del coste de su cumplimiento para la Administración y para los obligados a soportarlas, citándose de nuevo el impacto sobre las pequeñas y medianas empresas.
- Impacto por razón de género, que analizará y valorará los resultados que se puedan seguir de la aprobación de la norma desde la perspectiva de la eliminación de desigualdades entre mujeres y hombres, lo que engloba el contenido de la memoria específica introducida por la Ley 30/2003.
- Un resumen de las principales aportaciones recibidas en el trámite de consulta pública y cualquier otro extremo que pudiera ser relevante a criterio del órgano proponente.

Finalmente, conviene añadir que la MAIN podrá ser abreviada cuando se estime que de la propuesta normativa no se derivan impactos apreciables (art. 3 RD 1088/2009). Esta memoria abreviada deberá incluir, al menos, los apartados relativos a la oportunidad de la norma, el listado de las normas que quedan derogadas, el impacto presupuestario y por razón de género.

### **Especialidades procedimentales de los Reales Decretos-leyes.**

Dada su singularidad, para la aprobación de los reales decretos-leyes la tramitación es más simple que la prevista en general en el art. 26 de la Ley del Gobierno, aunque no debemos olvidar que después de aprobados por el Gobierno son sometidos a un debate de totalidad en el Congreso, conforme al art. 86.2 CE, pudiéndose acordar su tramitación como ley ordinaria.

En concreto, para este tipo de normas no es precisa la consulta, audiencia ni información públicas, no se prevé una “primera lectura” por el Consejo de Ministros para disponer ulteriores trámites, ni tampoco informe de la Secretaría General Técnica ni del Consejo de Estado. En cambio, sí se requiere la MAIN (en versión abreviada), el estudio por la Comisión de Secretarios de Estado y Subsecretarios y la coordinación de la “calidad normativa” por el Ministerio de Presidencia.

## **X. SOBRE EL TÍTULO COMPETENCIAL PARA LA APROBACIÓN DEL TÍTULO VI DE LA LPAC**

Por último, debemos hacer una breve referencia al título competencial bajo el que se ampara el contenido del título VI LPAC, que hemos venido examinando en este trabajo, puesto que su disposición final primera hace una referencia especial a este extremo. Así, tras señalar que la LPAC se aprueba al amparo del art. 149.1.18<sup>a</sup> CE que reconoce al Estado competencia exclusiva en materia de “procedimiento administrativo común”, añade que el título VI, así como la disposición adicional segunda sobre “adhesión de las CCAA y Entidades Locales a las plataformas y registros de la Administración General del Estado”, se aprueban también al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.<sup>a</sup>, relativo a la Hacienda general, así como el artículo 149.1.13.<sup>a</sup> que atribuye al Estado la competencia en materia de bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica.

Este fundamento competencial se pone en tela de juicio por el Consejo de Estado cuando afirma<sup>52</sup> que “no se aprecia ningún precepto constitucional en que pueda reposar la regulación por parte del Estado de un procedimiento común de elaboración de normas con rango legal, procedimiento que, de este modo, queda huérfano de amparo constitucional”.

Esto es un corolario de la autonomía política que la Constitución reconoce a las CCAA, a raíz de la cual los Estatutos de Autonomía y las leyes de Gobierno autonómicas atribuyen a los Gobiernos de las CCAA la iniciativa para la presentación de proyectos de ley a sus respectivos órganos legislativos, sobre lo que el legislador estatal no tendría margen de intervención.

En cuanto a las normas reglamentarias, la STC 15/1989, de 26 de enero, partiendo de que esta materia no forma parte en sentido estricto del procedimiento administrativo común a que se refiere el art. 149.1.18<sup>a</sup> CE, ya señaló que cuando se trate del procedimiento de elaboración de sus propias normas de carácter general las CCAA ostentan competencias exclusivas.

52 Dictamen 275/2015, pág. 50.

Añade el Consejo de Estado que tampoco los arts. 105.a)<sup>53</sup> y 149.1.1<sup>a</sup><sup>54</sup> CE sirven de sustento para la regulación por el Estado de un conjunto de trámites sobre la elaboración de los reglamentos, aplicables a todas las Administraciones Públicas.

Finalmente, por lo que afecta a los principios de buena regulación, el Consejo de Estado tampoco considera adecuada la invocación del art. 149.1.13<sup>a</sup> CE, puesto que, como señala la STC 1/1982, este título competencial viene referido a la estructura, organización interna, funcionamiento y actividad de los sujetos económicos, sin que se pueda aplicar a una norma como la LPAC, que no tiene por objeto disciplinar ningún sector de la economía ni a los agentes que intervienen en él. A juicio del Consejo de Estado, estos principios constituyen una “exigencia general e indeclinable de toda iniciativa normativa que se propongan las Administraciones Públicas” por lo que, al igual que indicó para la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible, el título competencial que lo ampara serían las “bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas”, también recogido, al igual que el “procedimiento administrativo común” en el art. 149.1.18<sup>a</sup> CE.

---

53 Pues este precepto establece una reserva de ley que no va referida necesariamente a una ley del Estado, sino deberá ser garantizada por las CCAA en su legislación, de acuerdo con la distribución competencial existente.

54 Que no puede operar como un título horizontal capaz de introducirse en cualquier materia o sector del ordenamiento por el mero hecho de que pudiera ser reconducible, siquiera remotamente, hacia un derecho o deber constitucional (STC 61/1997), añadiendo el Consejo de Estado en su Dictamen 275/2015 que la audiencia a los ciudadanos en la elaboración normativa no requiere, para hacerse efectivo, de un tratamiento homogéneo que haya de ser garantizado por la legislación estatal.

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### • TRIBUNAL SUPREMO

#### – IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Beneficios fiscales: Equiparación préstamos y créditos ..... 20

#### – IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- » Venta de un edificio en el que se ejerce la actividad de hotel, junto con las autorizaciones y licencias para la actividad ..... 24

### • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

#### – IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Extinción de comunidad sobre tres fincas, quedando un lote en proindiviso entre ocho comuneros, otro lote en proindiviso entre cuatro comuneros y el tercer lote en manos de un único propietario ..... 29
- » Constitución de una sociedad civil ..... 29
- » Disolución de una sociedad gibraltareña con adjudicación a los consultantes del 50 por 100 de un inmueble situado en España ..... 29
- » Disolución de una sociedad municipal cuyo socio único es el Ayuntamiento ..... 30
- » Disolución de dos comunidades de bienes ..... 30
- » Novación modificativa de préstamo hipotecario ..... 30
- » Novación modificativa de crédito hipotecario consistente en ampliar el plazo de amortización ..... 31
- » Emisión de pagarés nominativo, si bien plenamente transmisibles mediante endoso o cesión, con la finalidad de restituir la financiación recibida ..... 31
- » Agrupación: Exención subjetiva ..... 31
- » Comprobación de valores y tasación pericial contradictoria ..... 32
- » Subsanción del error padecido en la identificación de la finca transmitida ..... 32
- » Adquisición por una entidad a varias personas físicas la totalidad de las acciones de una sociedad cuyo activo está formado en más del 50 por ciento por un inmueble no afecto a la actividad empresarial ..... 33
- » Transmisión de concesión de aparcamiento ..... 33
- » Adquisición de un edificio a una empresa inmobiliaria promotora del mismo compuesto por oficinas, viviendas y plazas de garaje que han estado arrendadas desde que finalizó su construcción en el año 2006 ..... 34

#### – IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- » Percepción del incremento del justiprecio expropiatorio por el heredero del expropiado fallecido ..... 34
- » Normativa que ha de aplicarse a los beneficios fiscales vinculados a requisitos posteriores al de su disfrute ..... 35
- » Reducciones mortis causa ..... 35
- » Donación de participaciones de entidad mercantil ..... 36
- » Interpretación del requisito referido al mantenimiento del valor conforme al artículo 20.2. c) de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ..... 37

## TRIBUNAL SUPREMO

### Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

**BENEFICIOS FISCALES: EQUIPARACIÓN PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS. SENTENCIA DE 5 ABRIL DE 2016**

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Como dijimos en la sentencia de esta Sala de 24 de abril de 2014 (RJ 2014, 2643) (unif. doctr. 3408/2013), aun cuando los contratos de préstamo y de concesión de crédito tengan propia identidad, siendo posible una real diferenciación --centrada en que el primero es un contrato real y unilateral y el segundo un contrato consensual y bilateral en la que se concede la posibilidad de obtener de forma inmediata un préstamo--, lo cierto es que también se contienen en ambas figuras ciertas similitudes, lo que hace que ya existiera una equiparación en orden al tratamiento fiscal en el antiguo Impuesto de Derechos Reales, la cual se mantiene en el actual Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Una primera muestra de esa equiparación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es que el artículo 15 del Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), disponga lo siguiente:

“1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.

2.-Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido”.

Esta equiparación, en orden a la tributación por el Impuesto, queda reiterada, como no podía ser menos, en los artículos 25 y 26 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (RCL 1995, 1816) .

Pero la mejor demostración de la tradicional equiparación es que mientras el artículo 45.1.B.15 del Texto Refundido solo reconoce exención a los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se documenten, el artículo 25 del Reglamento contiene la siguiente declaración a favor de las cuentas de crédito:

“1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.

2. Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido, con aplicación, en su caso, de lo dispuesto en el apartado anterior.

3. A los actos equiparados al préstamo en el número anterior se aplicará, en su caso, lo dispuesto en el artículo 88.I B).15 de este Reglamento”.

Dicho lo anterior, hay que indicar que en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de las escrituras públicas en las que se formalizan novación de préstamos o créditos hipotecarios están sujetas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en su cuota variable, al cumplirse los tres requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido, esto es: a) Tener por objeto la escritura cantidad o cosa valuable; b) Deber ser inscrito el préstamo hipotecario para que se constituya la hipoteca y c) No encontrarse acto o contrato sujeto a cualquiera de las otras modalidades del Impuesto --esto es Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias--, ni al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Así las cosas, el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo (RCL 1994, 999) , sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios estableció: “Estarán exentas en la modalidad gradual de Actos Jurídicos Documentados las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones de tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo, o a ambas”.

Pues bien, alrededor de este precepto gira la controversia que hemos de resolver, pues la sentencia (PROV 2014, 250394) impugnada no considera aplicable la exención fiscal reconocida en él a una escritura pública de novación de cuenta de crédito,

a cuyo efecto, la Sentencia (PROV 2014, 250394) impugnada invoca como argumento de fondo las sentencias de la misma Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núms. 105/2009 (JT 2011, 1063), 1006(sic)/2009 (JT 2011, 996), 107/2009 (JT 2011, 994) y 1087/11 (PROV 2014, 231966), que coinciden en señalar:

“CUARTO.-La Exposición de Motivos de la Ley revela que su finalidad consiste en permitir a los prestatarios beneficiarse de la bajada de tipos de interés en el mercado, posibilidad obstaculizada tanto por la fuerte comisión por amortización anticipada impuesta contractualmente por las entidades crediticias como por la duplicación de gastos que implica la cancelación de un crédito hipotecario y la constitución de otro nuevo. A salvar estos obstáculos tiende la Ley facilitando la novación modificativa del préstamo hipotecario, dado el insuficiente régimen contenido en el artículo 1211 CC (LEG 1889, 27), y diferenciando dos situaciones: la novación con y sin consentimiento de la entidad prestamista. Para ambos casos la Ley reducía la comisión por cancelación anticipada y permitía bajar el tipo de interés, y en la novación de común acuerdo, además, alterar el plazo. Se declaraba la exención del impuesto de AJD de la escrituras (con la consiguiente modificación del artículo 45 .1 de la Ley de ITPyAJD) y se establecía una nueva fórmula para el cálculo de los honorarios notariales y registrales más beneficiosa para el prestatario.

A lo largo de su articulado la Ley se refiere insistentemente a los préstamos hipotecarios, cuya mención aparece en su propio título, en la determinación de su ámbito de aplicación en los artículos 1 y 2, y después en los artículos 3, 8 y 9. Así, el artículo 1, bajo la rúbrica de “Ámbito”, establece:

1. Las Entidades financieras a las que se refiere el artículo 2º de la Ley 2/1981, de 25 de marzo (RCL 1981, 900) , de Mercado Hipotecario, podrán ser subrogadas por el deudor en los préstamos hipotecarios concedidos por otras Entidades análogas, con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.

2. La subrogación a que se refiere el apartado anterior será de aplicación a los contratos de préstamo hipotecario, cualquiera que sea la fecha de su formalización y aunque no conste en los mismos la posibilidad de amortización anticipada.

Aparte de las menciones repetidas al contrato de préstamo hay alusiones a elementos que son propios de esta modalidad contractual, como la expresión relativa a la toma de dinero prestado del artículo 2 o al capital pendiente de amortizar del artículo 8.

Sin duda, las referencias de la Ley al “crédito” no son en sentido equivalente al contrato de apertura de crédito, sino al derecho o título del acreedor (así en la exposición de motivos y en los arts. 3, 5, último párrafo, y 6) y a la naturaleza de la prestamista como “entidad de crédito”.

Ciertamente, el hecho de que el legislador se refiera a los préstamos y no a otros medios de financiación no es difícil de suponer. En la época en que fue dictada la Ley era el préstamo el sistema generalmente utilizado para la adquisición de la vivienda habitual, y sigue siéndolo. La apertura de crédito parece más propia del ámbito empresarial. No estima la Sala necesario diferenciar ambos contratos, pero es evidente su diferencia de contenido y función económica, aunque pueda coincidir en determinados casos la finalidad perseguida por el acreditado.

Tras una reforma por Ley 14/2000, de 29 de diciembre (RCL 2000, 3029 y RCL 2001, 1566) , que no implicó ninguna novedad en lo que ahora interesa, la Ley 36/2003, de 11 de noviembre (RCL 2003, 2651), de medidas de reforma económica, modificó determinados preceptos de la Ley 2/1994 con el propósito de avanzar “en la facilitación y abaratamiento de las operaciones de novación y subrogación hipotecaria”. Se estableció un nuevo sistema de cálculo de los honorarios notariales y registrales (que ya habían sido adaptados a la Ley 2/1994 por el Real Decreto 2616/1996 (RCL 1996, 3112)) y se extendió la posibilidad de ampliación del plazo a los supuestos de subrogación sin consentimiento del acreedor. No obstante, la Ley mantuvo sin ninguna modificación el ámbito de aplicación a los préstamos hipotecarios. Las exclusivas menciones a este contrato se contienen igualmente en la normativa arancelaria citada.

Fue la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (RCL 2007, 2221), por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, la que supuso una más intensa reforma.

Las innovaciones sobre la Ley 2/1994 afectan a varios preceptos. Esencialmente, el artículo 9 amplía la potestad de “modificación de préstamos hipotecarios” a otras condiciones además de los intereses y el plazo. El art. 2 regula nuevamente el procedimiento de subrogación y las relaciones entre las entidades bancarias, y el artículo 8 establece una nueva regulación de los costes arancelarios, es decir, de los honorarios notariales y registrales en la subrogación, novación modificativa y cancelación. Este último artículo es el que contiene la única identificación entre créditos y préstamos hipotecarios. La cita a los créditos en el nuevo párrafo segundo del artículo 2 se refiere a un supuesto muy especial: al de concurrencia sobre una misma finca de más de un crédito o préstamo hipotecario inscrito a favor de la misma entidad acreedora, para lo que exige la subrogación en todos ellos.

A salvo de estas dos menciones, las otras reformas continúan insistiendo en mencionar como único contrato al que son aplicables el de préstamo hipotecario. En materia tributaria, la alteración se limita a cambiar el título del artículo 9, que pasa a denominarse: Beneficios Fiscales, cuyo texto sigue nombrando exclusivamente a los préstamos.

En conclusión, no es posible entender que la Ley 2/1994 integre en su ámbito a los préstamos y a los créditos hipotecarios, pues solo menciona reiteradamente a los primeros y cuando el legislador ha considerado oportuno otorgar un trato equivalente así lo ha hecho constar de forma inequívoca.

**Segundo.** Para resolver el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, debemos partir de que, como venimos declarando con reiteración, esta modalidad casacional es un tributo al principio de igualdad en la aplicación de la Ley y a través de ello se constituye en servidora del principio de seguridad jurídica, teniendo por objeto salvar las contradicciones en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico que puedan producirse entre Tribunales del mismo orden jurisdiccional, siempre que se trate de las resoluciones que sean susceptibles de acceder a este recurso, según el artículo 96 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741), pudiendo interponerse:

1º) Contra las sentencias dictadas en única instancia por las Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia cuando, respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos.

2º) Contra las sentencias de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia dictadas en única instancia, cuando la contradicción se produzca con sentencias del Tribunal Supremo, en las mismas circunstancias señaladas con anterioridad.

Los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica están especialmente presentes en el precepto expresado cuando exige que las sentencias en comparación hubieren llegado a pronunciamientos distintos, respecto de los mismos litigantes y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

La consecuencia que ha de extraerse es que en esta modalidad casacional no se permite combatir de forma directa la interpretación y aplicación que del ordenamiento jurídico haya hecho la sentencia (PROV 2014, 250394) recurrida, sino solo a través de su comparación con las que, de forma contradictoria, hubieren llevado a cabo la sentencia o sentencias ofrecidas en contraste.

**Tercero.** Las partes en este recurso de casación para la unificación de doctrina coinciden en que la sentencia (PROV 2014, 250394) impugnada y las que se aportan como término de comparación resuelven de forma distinta respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

Concurren, por tanto, las identidades requeridas por el artículo 96.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), para que esta clase de recurso de casación sea admitido a trámite y resuelto en cuanto al fondo, señalando cuál de las doctrinas enfrentadas es la correcta.

Se trata de determinar si la exención que en la modalidad gradual de actos jurídicos documentados establece el artículo 9 de la Ley 2/1994 (RCL 1994, 999) para las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios alcanza también a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria, como la del caso resuelto en la sentencia (PROV 2014, 250394) impugnada.

Mientras la recurrida mantiene la imposibilidad de que la Ley 2/1994 integre en su ámbito a los préstamos y a los créditos hipotecarios, pues solo menciona reiteradamente a los primeros, y cuando el legislador ha considerado oportuno otorgar un trato equivalente así lo ha hecho constar de forma inequívoca, las sentencias de contraste invocadas, como se acaba de expresar, mantienen el criterio opuesto.

**Cuarto.** La cuestión de fondo que suscita este recurso de casación para la unificación de doctrina ha sido ya abordada por esta Sala en las sentencias de 24 de abril de 2014 (RJ 2014, 2643) (recurso de casación para la unificación de doctrina 3408/13); 5 de marzo de 2015 (RJ 2015, 1295) (recurso de casación para la unificación de doctrina 1917/13), 9 de abril de 2015 (RJ 2015, 1845) (recurso de casación para la unificación de doctrina 2807/2013); 13 de abril de 2015 (RJ 2015, 1342), (recurso 3142/2013), 24 de abril de 2015 (RJ 2015, 2386) (recursos 2515/2013); y 6 de mayo de 2015 (RJ 2015, 3079) (recurso 3018/2015[sic]), en sentido contrario al patrocinado por la sentencia impugnada.

En estos pronunciamientos hemos hecho propios los criterios sentados por el Tribunal Económico-Central en su resolución de 16 de mayo de 2013 (PROV 2014, 163257) (reclamación 2180/11), fundamentos jurídicos 8º a 10º.

Conforme a dichos criterios, a efectos del impuesto sobre actos jurídicos documentados y, en particular, de la aplicación de la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994 (RCL 1994, 999), los créditos con garantía hipotecaria han de asimilarse a los préstamos hipotecarios.

Habida cuenta la tradicional asimilación entre préstamos y créditos en el ámbito de este Impuesto, y de la finalidad perseguida por la Ley, el distinto tratamiento a efectos de la exención debería encontrarse racionalmente en algún motivo (de cualquier tipo: social, económico...) que explicase la no procedencia de la exención a la financiación por medio de una cuenta de crédito.

Resulta evidente, por otra parte, que la legislación que surge a partir de la Ley 2/94 persigue dinamizar, agilizar y hacer competitivo el mercado financiero en su conjunto, reduciendo los costes indirectos que el cambio a otra entidad financiera pudiera conllevar o, en su caso, inducir a la actual entidad acreedora a adaptar las condiciones económicas de la financiación a las de mercado. Partiendo de esa idea directriz, aun admitiendo las diferencias existentes entre ambas figuras y que en la redacción original de la Ley 2/1994 no existía referencia explícita a los créditos hipotecarios, no se aprecia razón alguna que justifique a la hora de interpretar la norma, la discriminación de éstos por el simple hecho de que el prestatario hubiera podido disponer al tiempo de concertarse el contrato de todo o parte del capital o que la flexibilidad del contrato permita disponer nuevamente de financiación.

Podría argumentarse que la razón que avalara el distinto tratamiento a unos y a otros estibaría en entender que el legislador perseguía exclusivamente favorecer las condiciones de los particulares respecto a la adquisición de la vivienda y no al sector empresarial, el cual preferentemente hace uso de sistemas de cuentas de crédito. No obstante, conviene señalar que no es infrecuente que los particulares acudan a sistemas de cuentas de crédito para financiar la adquisición de vivienda, como asimismo empresas que para la financiación de un activo inmobiliario acuda a un préstamo hipotecario de amortización periódica. En cualquier caso, para admitir dicha interpretación sería necesario que el legislador hubiera señalado esta finalidad en cuyo caso el criterio distintivo no descansaría necesariamente en la naturaleza de préstamos y créditos, sino en el objeto de financiación (viviendas), o en los sujetos deudores (particulares o empresas), distinción que la Ley en ningún lugar realiza.

Puede concluirse que dado que las circunstancias en que se desarrolla la disponibilidad o la devolución del capital es el criterio distintivo más determinante entre una y otra figura, poniendo en relación dichas circunstancias con la finalidad socio-económica de la normativa dictada, no puede extraerse mínima razón alguna que induzca a considerar que la exención no deba aplicarse a los denominados créditos hipotecarios, máxime cuando en las figuras ofertadas por las entidades financieras se dan con frecuencia características de una y otra figura crediticia.

Por ello, partiendo de la equiparación tradicional que en el impuesto existe entre préstamos y créditos, y habida cuenta de la necesidad de interpretar la ley de acuerdo con la finalidad de la norma, y, finalmente, a la vista de la legislación posterior a dicha Ley 2/1994 cabe concluir que la exención contenida en el artículo 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse --en los casos a que dicho precepto se refiere-- a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

Queda por analizar una última cuestión como es si la anterior interpretación puede ser considerada como una extensión analógica de la norma que regula el beneficio fiscal.

Lo prohibido por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias. Dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general.

En definitiva, la conclusión alcanzada no supone una extensión analógica de la norma, sino una integración interpretativa de la misma en base a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil (LEG 1889, 27).

Quinto. Por lo expuesto, procede estimar el recurso interpuesto y, por las mismas razones, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad PARQUE DE LA PAZ S.A., con anulación de la resolución impugnada, así como de la liquidación que confirma.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN (RCL 1978, 2836)

**FALLAMOS**

Estimar el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 3583/2014, interpuesto por la mercantil PARQUE DE LA PAZ S.L. contra sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sección Novena), de 10 de abril de 2014 (PROV 2014, 250394) , dictada en el recurso contencioso administrativo número 1129/2011.

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por PARQUE DE LA PAZ S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de julio de 2011, que se anula, así como la liquidación que confirma.

No hacer imposición de costas en la instancia, ni en casación.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

## Impuesto sobre el Valor Añadido

**VENTA DE UN EDIFICIO EN EL QUE SE EJERCE LA ACTIVIDAD DE HOTEL, JUNTO CON LAS AUTORIZACIONES Y LICENCIAS PARA LA ACTIVIDAD. SENTENCIA Nº 1220/2016 DE 30 MAYO DE 2016**

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primer. Objeto del recurso de casación.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 2 de enero de 2015, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución desestimatoria presunta por silencio administrativo del TEAC contra acuerdo que declaró no deducible la cuota de IVA por importe de 4.590.000 euros.

Recoge la sentencia impugnada los antecedentes tenidos en cuenta para resolver, que en lo que ahora interesa fueron los siguientes:

<<I. El edificio destinado a Hotel, sito en la calle Claudio Coello de Madrid nº 67, propiedad de la mercantil Grupo Rayet SAU (Rayet) hasta el 14 de febrero de 2011, ha sido objeto de diferentes operaciones mercantiles desde el año 2009, con la intervención de tres partes: Rayet, Claudio Coello 67 SLU (C. Coello) y la recurrente, en el marco de los compromisos adquiridos por Rayet con sus acreedores bancarios para su refinanciación.

Estas operaciones, en lo que al presente asunto respecta y es relevante, pueden sintetizarse en los siguientes extremos:

- 1.- En virtud de contrato de arrendamiento de fecha 30 de abril de 2009, en vigor hasta el 14 de febrero de 2011, el edificio fue explotado en régimen de arrendamiento como hotel, por la mercantil “Claudio Coello 67 SLU” (C. Coello) con el nombre “Selenza Madrid”. Esta sociedad era la propietaria de todos los activos materiales necesarios para la explotación hotelera y a su vez era titular de los contratos con proveedores, clientes, y todo el personal empleado en la actividad.
- 2.- La recurrente, Único Madrid SLU, anteriormente denominada Alcan Plus SLU, compró el referido edificio a Rayet el 14 de febrero de 2011 y pagó por ello 25.5 millones de euros. La transmisión incluyó las licencias de primera ocupación, medioambiental, turística categoría cinco estrellas. La recurrente adquirió también de “C. Coello”, en la misma fecha y en documento privado, la totalidad de los activos de su propiedad afectos a la explotación del hotel, singularmente, las instalaciones hoteleras, el menaje del hotel, el mobiliario, los elementos decorativos, el menaje del hotel, las existencias y los equipos y aplicaciones informáticas, subrogándose en su posición respecto de sus relaciones laborales y con sus proveedores.
- 3.- Los activos de C. Coello afectos a la explotación hotelera fueron valorados en “cero” euros.
- 4.- La compraventa se sujetó al IVA, previa renuncia a la exención realizada por el sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 20.Dos Ley 37/1992 ( RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , por concurrir en el adquirente todos los requisitos exigidos para la validez de la renuncia. La recurrente pagó, por este concepto 4.590.000 euros.
- 5.- El mismo 14 de febrero de 2011, la recurrente suscribió un contrato de arrendamiento con la mercantil “ CC ( LEG 1889, 27) 67 Madrid SL”, integrante de su mismo grupo empresarial, que versó sobre la explotación de Hotel con todas sus instalaciones, mobiliario, enseres, menaje, y demás activos necesarios para el desarrollo de la actividad hotelera, subrogándose esta última entidad en las relaciones laborales de C. Coello.
- 6.- La recurrente no adquirió los medios operativos que venía utilizando C. Coello, pues disponía de sus propios medios, dado que su actividad es la explotación hotelera. No obstante, la recurrente pactó con C. Coello el uso del nombre comercial y marca Selenza, de los dominios de internet, y del sistema informático de gestión durante los 4 meses siguientes a la compra del hotel, así como, y durante el período de 1 mes, la no cancelación de los contratos con proveedores y empresas de renting o leasing.
- 7.- El 13 de abril de 2014, la recurrente presentó autoliquidación del IVA 1t, consignando cuotas soportadas en dicho trimestre de 4.599.750,86 euros, de los que 4.950.000 euros correspondían a la operación reseñada. La cuota a compensar se fijó en 4586.030,08 euros>>.

Deja constancia la Sala de instancia de los fundamentos utilizados por la recurrente en su demanda para combatir los actos recurridos, que en resumen fueron los siguientes:

<< I. Inversión de la carga de la prueba por parte de la AEAT, con violación del artículo 24 de la CE ( RCL 1978, 2836):

- 1.- Procedente aplicación del artículo 92.uno de la Ley 37/1992 que permite la deducción de las cuotas soportadas:

La compraventa del edificio sito en Claudio Coello 67 de Madrid por la recurrente supuso, a efectos del IVA, una cesión de bienes sin estructura organizativa de factores de producción, por lo que en aplicación del artículo 7.1. b de la Ley 37/1992, la operación estaba sujeta al IVA y procede aceptar la deducción.

2.- Denuncia una infracción de las reglas sobre la carga de la prueba establecidas en los artículos 105 y 106 de la LGT ( RCL 2003, 2945) , 217 y 326 de la LEC (RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892), que determina la nulidad de los actos impugnados de acuerdo con el artículo 63.1 de la Ley 30/1992 ( RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246):

3.- La recurrente presenta las siguientes pruebas para acreditar que sólo se produjo por Rayet una cesión de bienes (el edificio):  
 Acreditación sobre la propiedad de C. Coello de los elementos necesarios para la explotación del hotel: declaración de su legal representante en ese sentido, estados financieros a 31 de diciembre de 2010, facturas acreditativas de la compra de dichos elementos.

Acreditación sobre la condición de empleadora de C. Coello: modelos TC1 y TC2 correspondientes a enero y febrero de 2011. Los mismos modelos correspondientes a marzo y abril de 2011 que acreditan que CC Madrid 67 SL se subrogó en dicha posición.

Acreditación del arrendamiento del hotel en pleno funcionamiento, realizada por la recurrente a la sociedad CC 67 Madrid SL: contrato de 14 de febrero de 2011.

4.- La recurrente desautoriza los argumentos de la Administración que afirma la ausencia de prueba sobre la transmisión por C. Coello a la recurrente de los activos materiales afectos a la explotación del Hotel:

II. Aplicación improcedente del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la Ley 37/1992 :

Niega la transmisión de una unidad económica autónoma:

III. Rayet era, hasta el 14 de febrero de 2011, una mera arrendadora del inmueble, sin explotar la actividad hotelera y sin contar con los medios necesarios para ello:

IV. Rayet no tenía estructura organizativa, siendo mera arrendadora, por lo que es inaplicable la excepción del artículo 7.1 b de la Ley 37/1992:

V. Aplicación del artículo 7.1 de la Ley 37/1992 en sentido contrario a la finalidad del artículo 19 y 5.8 de la Sexta Directiva, conservados por la 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre, sobre el IVA>>.

A lo anterior opuso el Sr. Abogado del Estado, en resumen, lo siguiente:

<<La operación realizada por la recurrente consiste en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial de una unidad económica autónoma, y por aplicación del artículo 7.1 a) de la Ley 37/1992 , no está sujeta al IVA>>.

Después de realizar una serie de consideraciones sobre el caso, en concreto afirma la Sala de instancia que <<La cuestión planteada en el presente proceso se resume en una gran paradoja subrayada por la recurrente vinculada al principio de neutralidad del IVA (...)

En realidad, es una eventual liquidación que pudiera girarse en concepto de ITP y su incidencia en relación con la neutralidad del IVA, la cuestión que la recurrente introduce en la interpretación que debe darse al artículo 7.1 de la LIVA , puesto en relación con el artículo 92. uno también de la LIVA , examinada a estos fines, a la luz del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252 y LCEur 2007, 2230) del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (Directiva del IVA que sustituye a la Directiva 77/388/CEE (LCEur 1977, 138) del Consejo de 17 de mayo) y sus propósitos, para lo que deben tenerse en cuenta las razones que justificaron la doctrina establecida en la STJUE de 27 de noviembre de 2003 Asunto C-497/01 Zita Modes, apartado 39, en orden a declarar la no sujeción al IVA de la transmisión de una actividad económica autónoma (...)

La recurrente estima amenazado el principio de neutralidad del IVA si como consecuencia de la no sujeción de la operación al IVA, la Administración tributaria le termina girando una liquidación en concepto de ITP>>; entra la Sala de instancia a analizar el debate en los términos en que le fueron planteados. Recuerda los términos de la doctrina sentada por la STJUE de 27 de noviembre de 2003 Asunto C- 497/01 , Zita Models, sobre el alcance del artículo 7.1 de la LIVA , de la que extrae las siguientes conclusiones:

<<1. No procederá la sujeción al IVA cuando se transmita una empresa mercantil con sus elementos corporales e incorporeales, capaz de desarrollar de forma autónoma la actividad de que se trate, bastando que haya continuidad en el patrimonio transmitido, sin que sea necesario que se continúe exactamente con la misma actividad.

2.- No es necesario que se transmita la totalidad del patrimonio empresarial, bastando que la transmisión se concrete en los elementos necesarios para desarrollar, de forma autónoma, una actividad empresarial.

3.- La transmisión en bloque de una empresa no afecta, ni al valor añadido ni a la generación de rentas, pero sí, a las posibles ganancias o pérdidas de capital, de carácter individual, dejando al margen el capital productivo que continúa siendo el mismo>>.

Sentadas las bases jurídicas para resolver el caso, afirma la Sala de instancia que lo procedente es establecer la base fáctica de la realidad de lo ocurrido. Conviene con la demandante <<en orden a fijar las reglas de la carga de la prueba, pues, efectivamente, la interpretación comúnmente aceptada de la normativa invocada, conduce a la conclusión de que cada parte debe acreditar los hechos que le benefician o en los que funda sus planteamientos, siguiendo en definitiva un principio de proporcionalidad y facilidad para llevar a cabo la actividad probatoria, de acuerdo con la regla de la persona mejor situada para ello.

Por esta razón, corresponde a la Administración la prueba sobre la existencia de una transmisión patrimonial susceptible, por sus propios medios, de continuar una actividad empresarial y a la recurrente los hechos que justifican la solución contraria>>.

Llegando a una conclusión que resulta determinante: <<La Sala, al realizar la valoración de dichas pruebas, difiere de la estimación hecha por la recurrente y concluye que la Administración ha acreditado suficientemente los hechos que conllevan a la aplicación del artículo 7.1 b) de la LIVA >>.

A mayor abundamiento señala que dada la vinculación entre la entidad Rayet y C. Coello, puede razonablemente derivar que aquella dicta la política comercial, formando ambas un todo unitario que explotaban en beneficio de Rayet, un hotel que fue transmitido en pleno funcionamiento a la recurrente; lo que no ha sido desvirtuado por las pruebas presentadas por la parte demandante, con análisis de las presentadas al efecto. Y concluye que <<En estas circunstancias, concluimos que Rayet, que ha tenido el poder de decisión sobre la actuación de C. Coello en todo momento, ha procedido a la venta de un hotel en funcionamiento que ha sido adquirido por la recurrente. Para ello se ha usado como técnica puramente instrumental una sociedad filial.

No estamos en presencia pues, de la existencia de dos transmisiones de activos realizadas de forma aislada por dos sujetos pasivos del IVA distintos, sino una única operación compleja imputable en su conjunto a Rayet por lo que la operación debe calificarse como no sujeta al IVA, resultando por lo tanto improcedente la aplicación del artículo 92. Uno de la LIVA y la pretensión de deducirse las cuotas ingresadas, ya que, en realidad, no debieron ser soportadas>>.

#### **Segundo. Inadmisión del segundo motivo de casación.**

Por auto de la Sección Primera de este Tribunal, de fecha 9 de julio de 2015, se acordó la inadmisión del motivo de casación segundo, admitiendo el resto de los motivos.

#### **Tercero. Sobre la pretendida discordancia entre la resolución administrativa y lo resuelto en sentencia.**

El primer motivo de casación se articula por el cauce que ofrece el art. 88.1.c) de la LJCA (RCL 1998, 1741), por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, en concreto por vulneración del art. 33.1 de la LJCA, en cuanto al principio de congruencia y la exigencia de juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición.

Fundamenta este motivo la parte recurrente en la denuncia de que la sentencia recurrida modifica radicalmente la fundamentación o motivación en que se basaron los actos administrativos recurridos, al punto de resultar contradictoria con la motivación que utilizó la Dependencia de Gestión para denegar la deducibilidad y devolución del IVA, por la operación llevada a cabo; vulnerándose el carácter revisor de la jurisdicción pues sustituye la motivación de los actos recurridos por otra nueva y distinta.

Afirma la parte recurrente que la resolución administrativa fundó la no sujeción al IVA y aplicación del art. 7.1º LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) en la consideración de que el Grupo Rayet, SAU, había transmitido a la recurrente la totalidad de los elementos afectos a la actividad hotelera, al no estimar acreditado que la mercantil CLAUDIO COELLO 67, SLU, fuese propietaria y hubiese transmitido a su vez a la recurrente otros elementos patrimoniales integrantes de la explotación, se transmitió un edificio para hotel <<con cesión total de instalaciones, mobiliario y licencias>>, e incluso <<personal empleado>>; por lo que todas las alegaciones y pruebas de la demanda se dirigieron a combatir esta fundamentación.

Sin embargo, a decir de la parte recurrente, la sentencia recurrida reconoce que la entidad Claudio Coello 67 era propietaria de muchos de los activos materiales necesarios para la explotación hotelera y que los transmitió a la recurrente, creando un nuevo motivo de desestimación cual era que el Grupo Rayet utilizó como técnica puramente instrumental a su sociedad filial Claudio Coello 67, íntegramente participada por la misma, para transmitir a la recurrente algunos elementos afectos o integrantes de la explotación hotelera.

Concluye por tanto que <<la Sentencia recurrida cambia la fundamentación de los actos administrativos recurridos y la sustituye por otra nueva y distinta, pues mientras las resoluciones administrativas basaban la no sujeción del IVA en que GRUPO RAYET, SAU había transmitido todos los elementos afectos a la explotación a mi representada y que CALUDIO COELLO 67, SLU no era propietaria ni había transmitido elemento alguno de la explotación, ahora la Sentencia recurrida basa la aplicación de la regla de no sujeción al IVA en que CLAUDIO COELLO 67, SLU no tiene autonomía propia e instrumental de GRUPO RAYET, SAU>>, lo que conlleva la infracción del art. 33.1 de la LJCA, pues queda afectada la motivación al cambiar la esencia misma del acto.

No puede compartirse el parecer de la parte recurrente.

La sentencia impugnada, como se ha puesto de manifiesto al transcribirla parcialmente ut supra, recoge la normativa aplicable y la interpretación que de la misma se ha hecho por la jurisprudencia, en especial recuerda la doctrina traída por la STJUE de 27 de noviembre de 2003 Asunto C- 497/01, Zita Models, y en concreto nos interesa destacar que como subraya la Sala de instancia <<No es necesario que se transmita la totalidad del patrimonio empresarial, bastando que la transmisión se concrete en los elementos necesarios para desarrollar, de forma autónoma, una actividad empresarial>>.

La liquidación provisional de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, de fecha 20 de diciembre de 2011, sobre los hechos recoge el siguiente pronunciamiento: <<De la documentación aportada en atención a requerimiento efectuado por esta Oficina de Gestión Tributaria han resultado constatadas las siguientes circunstancias:

1.- Se ha transmitido en fecha 14/02/2011 un edificio en el que se hallaba ubicado un hotel en plena actividad y que se encontraba arrendado a una entidad. Dicho contrato de arrendamiento ha sido finalizado con anterioridad a su transmisión.

2.- En la misma fecha de transmisión el hotel se ha arrendado por la entidad adquirente a otra sociedad que ha sido constituida en fecha 09/02/2011 según declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales o Retenedores, habiendo comunicado inicio de actividad en fecha 14/02/2011. (...)

Por tanto, en el supuesto considerado será necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

- El hecho de que el hotel haya sido arrendado no desvirtúa la consideración del conjunto de bienes transmitidos como una unidad económica autónoma, cuya actividad puede seguir desarrollándose. En concreto se ha transmitido un edificio destinado a hotel, transmisión que ha sido realizada con cesión total de instalaciones, mobiliario y licencias de primera ocupación, medio ambiente y turística categoría 5 estrellas, así como cualquier licencia, autorización o permiso correspondiente a la actividad hotelera y actividades accesorias; en el que venía ejerciéndose la actividad de explotación de hotel y que debidos a sus características técnicas y materiales constituye una unidad económica susceptible y capaz de ser explotada, con independencia de que la entidad adquirente continúe o no con el ejercicio de la actividad, confirmado con la no interrupción de la actividad>>.

Pues bien, la Sala de instancia, después de centrar la controversia, recogiendo expresamente las alegaciones de las partes en el proceso contencioso administrativo y centrando el debate, valorando las pruebas practicadas concluye de manera categórica en que <<La administración demuestra, y este hecho es incontrovertido, que Rayet transmite el edificio que ya está siendo explotado como hotel y que además transmite las licencias necesarias de ocupación y explotación para seguir con la misma actividad, extremo relevante que la recurrente trata de minimizar pero que pone de manifiesto que la transmisión admitida no es sólo la de un inmueble, sino que ésta incorpora determinados elementos indispensables para el desarrollo de la actividad económica>>. La simple comparación de las circunstancias determinantes recogidas en la resolución de la Administración Tributaria y las tenidas en cuenta por la Sala de instancia, acreditan palmariamente, visto que en ambos casos se parte de la misma normativa aplicable y de igual interpretación, aportada por la sentencia Zita Models, que ambas acogen una misma e igual base fáctica para concluir como lo hacen; no existe contradicción alguna, ni exceso en la sentencia, siendo de observar como esta centra el debate en los términos propuestos por las partes y resuelve conforme a las mismas, con absoluta congruencia.

En definitiva, tanto para la Administración Tributaria, como para la Sala de instancia, se ha transmitido elementos necesarios, el edificio con las licencias necesarias para su ocupación y explotación para hotel, para seguir desarrollando una actividad empresarial -que además coincide, el propietario del edificio y titular de las licencias que tiene arrendado el hotel, transmite aquellos elementos a la recurrente que arrienda el hotel para su explotación a otro-. Esta base fáctica es la relevante, y de todo punto suficiente, para integrar el supuesto del art. 7.1 de la LIVA; el resto de argumentos utilizados por la sentencia de instancia, de los que cabría prescindir pues la solución seguiría siendo exactamente la misma a la que se ya se había llegado, son realizados a mayor abundamiento, no ya sólo porque resultaban innecesarios por lo dicho, sino porque así se expresa por la propia sentencia, <<por otra parte...>>, esto es, no se pretende más que cargarse de razón, ni se modifica ni altera la razón de decidir ni las circunstancias que constituyeron el sustrato fáctico a los que se le aplica la norma determinante de considerar la operación como no sujeta al IVA. Por lo demás, como bien dice el Sr. Abogado del Estado, la sentencia recurrida resuelve las pretensiones de la recurrente, dentro de los márgenes de las alegaciones realizadas por las partes.

**Cuarto.** *Los restantes motivos de casación parten de un presupuesto inexistente.*

El motivo de casación tercero, hecho valer al párrafo del art. 88.1.d) de la LJCA (RCL 1998, 1741), se formula por infracción del art. 386.1 de la LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892) y de la jurisprudencia asociada, por haber establecido la sentencia de instancia una presunción consistente en que Rayet dicta la política comercial de C. Coello, formando ambas sociedades un todo unitario que explotaban en beneficio exclusivo de Rayet un hotel, que fue transmitido en pleno funcionamiento de aquella. Afirmando que la sentencia ha construido una presunción iuris tantum decisiva del fallo desestimatorio, sin que exista la necesaria relación lógica. Pues bien, como ya quedó expuesto en el Fundamento anterior, el presupuesto decisivo para el fallo desestimatorio fue que <<La administración demuestra, y este hecho es incontrovertido, que Rayet transmite el edificio que ya está siendo explotado como hotel y que además transmite las licencias necesarias de ocupación y explotación para seguir con la misma actividad, extremo relevante que la recurrente trata de minimizar pero que pone de manifiesto que la transmisión admitida no es sólo la de un inmueble, sino que ésta incorpora determinados elementos indispensables para el desarrollo de la actividad económica>>, el resto de argumentos, entre los que se cuenta la expresa presunción, son realizados a más abundamiento, sin incidencia en la decisión tomada por la Sala de instancia, de suerte que prescindiéndose de los mismos el resultado sería el mismo al que llegó la sentencia de instancia. Los razonamientos obiter dicta o a mayor abundamiento, ayudan a reforzar la ratio decidendi, el fundamento central que se constituye en el núcleo de la decisión, la referencia a la presunción realizada por la Sala y la relación entre las entidades Rayet y Claudio Coello nada aportan a la decisión, ni siquiera al debate, desde luego podría haberse prescindido de las mismas, resultaban superfluas e innecesarias, lo único que hacen es abundar en el acierto de la decisión.

También se basa el motivo cuarto del recurso de casación en el art. 88.1.d) de la LJCA, por vulneración de los arts. 9.3 y 24 de la CE (RCL 1978, 2836), en relación con los arts. 319 y 326 y jurisprudencia asociada, pues la sentencia de instancia ha prescindido de las pruebas esenciales para la resolución de la litis y vulnerar el principio de valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, incurriendo en una valoración ilógica e irrazonable, conduciendo a resultados inverosímiles. Motivo que se centra en combatir los resultados recogidos en la sentencia hechos a más abundamiento, los que ya hemos dicho que eran superfluos e innecesarios para alcanzar el resultado impugnado, pero nada dice la parte recurrente sobre el hecho determinante que a decir de la propia Sala <<es incontrovertido, que Rayet transmite el edificio que ya está siendo explotado como hotel y que además transmite las licencias necesarias de ocupación y explotación para seguir con la misma actividad>>; hecho sobre el que no existe cuestionamiento alguno, y que, ya se ha dicho, determina el resultado final.

El quinto y último motivo, también formulado al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA, por infracción de las normas del art. 92. Uno en relación con el art. 7.1 de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401); considera la parte recurrente improcedente y no ajustada a Derecho la denegación de la deducibilidad y devolución de la cuota de IVA soportada por la recurrente por la transmisión inmobiliaria por una incorrecta interpretación del citado art. 7.1 de la LIVA. Sucede, que de nuevo, se establece unos presupuestos por la recurrente que no han sido los considerados por la Sala de instancia; se dice por la recurrente que la interpretación es incorrecta porque la correcta debe partir de que la calificación de los activos transmitidos como conjunto de elementos corporales e incorporeales constitutivos de una entidad económica autónoma se haga en atención a los transmitido por un solo sujeto pasivo del impuesto, y no en consideración al conjunto de elementos que el adquirente haya reunido bajo su titularidad como consecuencia de dos o más operaciones realizadas con dos o más sujetos pasivos distintos, mas lo cierto, como queda indubitadamente dicho en la sentencia como se ha transcrito, lo que se valora es una sola transmisión de un edificio que servía de hotel con sus licencias de apertura y explotación, entre la entidad Rayet y la recurrente, nada más, hay una sola operación, no más, y un solo sujeto pasivo, en su caso, la entidad Rayet; sin que pueda mantenerse, por las razones tan ampliamente expuestas que exista una mera cesión de bienes. Decaído estos presupuestos erróneos, decae todo el desarrollo argumental montado sobre unas circunstancias inexistentes y no tenidas en cuenta por la Sala de instancia para resolver.

Todo lo cual ha de conllevar el rechazo de estos tres motivos de casación.

**Quinto. Condena en costas.**

Todo lo cual comporta la desestimación del recurso de casación interpuesto, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional, se limita su importe a 8.000 euros.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1.- Desestimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 2 de enero de 2015, recaída en el recurso nº. 226/2013.
- 2.- Imponer las costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

#### **EXTINCIÓN DE COMUNIDAD SOBRE TRES FINCAS, QUEDANDO UN LOTE EN PROINDIVISO ENTRE OCHO COMUNEROS, OTRO LOTE EN PROINDIVISO ENTRE CUATRO COMUNEROS Y EL TERCER LOTE EN MANOS DE UN ÚNICO PROPIETARIO. (CONSULTA Nº V1380-15 DE 4 DE MAYO DE 2015)**

La operación que se va a realizar contiene dos convenciones: por una parte la separación de un comunero, que tributará por el concepto de actos jurídicos documentados por los inmuebles que se lleva, siempre y cuando se lleve la parte que le corresponde, sin excesos de adjudicación o si hay excesos estos sean inevitables y se compensan en dinero, y por otra la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la propiedad de los inmuebles que efectúan los otros doce comuneros, ocho comuneros de una rama familiar a favor de otros cuatro comuneros de otra rama familiar, que también son copropietarios, y viceversa, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre los inmuebles por el concepto de transmisión onerosa de bienes; el tipo de gravamen será el establecido para los inmuebles.

#### **CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD CIVIL. (CONSULTA Nº V1399-15 DE 5 DE MAYO DE 2015)**

La constitución de una sociedad civil a la que se aportan bienes inmuebles queda sujeta y exenta del concepto operaciones societarias del ITP y AJD y no queda sujeta a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados ante la incompatibilidad establecida en el artículo 31.2 entre ambas modalidades.

#### **DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD GIBALTAREÑA CON ADJUDICACIÓN A LOS CONSULTANTES DEL 50 POR 100 DE UN INMUEBLE SITUADO EN ESPAÑA. (CONSULTA Nº V1684-15 DE 28 DE MAYO DE 2015)**

Vista la normativa anterior, si la sociedad ha realizado operaciones de su tráfico en España será exigible el impuesto por la modalidad de operaciones societarias en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.1.B) c), anteriormente transcrito, y la disolución de la sociedad deberá tributar conforme a lo dispuesto en los artículos 19.1, 23. b), 25.4 y 26 del TRITPAJD.

Ahora bien, la simple disolución de una sociedad gibraltareña que su activo está compuesto por un inmueble situado en España no implica por sí misma que la sociedad haya realizado operaciones de tráfico en España, ya que dicha sociedad se tendrá que disolver de acuerdo con las leyes de su país; solamente en el caso de que la sociedad haya realizado efectivamente operaciones de su tráfico en España, la disolución de la misma tributará por el concepto de operaciones societarias; si la sociedad no ha realizado operaciones de su tráfico en España, la disolución de la sociedad quedará fuera del ámbito de aplicación del impuesto en la modalidad de operaciones societarias, y, en ese caso, la escritura que recoja la disolución de la entidad, al tratarse de una operación que recae sobre un bien inmueble situado en España, inscribible por tanto en un registro público español y no sujeta a la modalidad de operaciones societarias, resultará de aplicación la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable del Documento Notarial.

### DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD MUNICIPAL CUYO SOCIO ÚNICO ES EL AYUNTAMIENTO.

(CONSULTA N° V1888-15 DE 15 DE JUNIO DE 2015)

**Primera.** La disolución de la sociedad está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, quedando obligado al pago del impuesto el socio, que, en cuanto corporación municipal que forma parte de la Administración pública territorial, queda exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.A.a).

**Segunda.** Tampoco tributará por la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, pues dicho gravamen exige como requisito que se trate de un acto no sujeto a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del Texto Refundido del ITP y AJD, modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias. En este caso, la sujeción de la operación planteada a la modalidad de operaciones societarias, impide, aun estando exenta, su tributación por la cuota variable del documento notarial.

### DISOLUCIÓN DE DOS COMUNIDADES DE BIENES. (CONSULTA N° V1966-15 DE 23 DE JUNIO DE 2015)

El consultante y su hermano son titulares con carácter privativo y por mitades indivisas de un inmueble adquirido por herencia. A su vez son propietarios con carácter privativo del 41,825 por ciento cada uno, junto con sus respectivas cónyuges, que ostentan cada una el 8,175 por ciento restante, de otro inmueble adquirido por herencia.

Pretenden extinguir el condominio existente sobre ambos inmuebles y adjudicar un inmueble a cada uno de los hermanos, quienes compensarían en metálico a los otros copropietarios.

Cabe advertir, en primer lugar, que no existe una única comunidad de bienes, sino dos, una comunidad de bienes compuesta por dos personas y otra comunidad de bienes compuesta por cuatro personas. Y en segundo lugar, que dada la escueta descripción de los hechos, partimos de la premisa que las comunidades de bienes no han realizado actividad empresarial. En el caso de disolución de varias comunidades de bienes, cada comunidad se deberá disolver sin excesos de adjudicación y sin compensar con bienes que forman parte de otra comunidad; en caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa.

En el supuesto planteado (siempre y cuando cada una de las comunidades no esté compuesta por más bienes), en el que pretenden disolver cada comunidad de bienes adjudicando el bien inmueble que la compone a un comunero a cambio de compensar en dinero, a uno de los comuneros en una de las comunidades y a los otros comuneros en la otra comunidad, supondría la disolución de cada comunidad de bienes.

La disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estará sujeta únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En estos supuestos, y conforme al artículo 29 del TRLITPAJD, “será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, es decir el comunero al que se adjudique el inmueble y la base imponible será el valor declarado del inmueble, sin perjuicio de la comprobación administrativa, como prevé el artículo 30.1 del TRLITPAJD.

### NOVACIÓN MODIFICATIVA DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO. (CONSULTA N° V1400-15 DE 5 DE MAYO DE 2015)

La escritura pública en la se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en el cambio de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado y la ampliación del plazo, formalizada de común acuerdo entre deudor y acreedor y siempre que este sea una entidad financiera de las referidas en el artículo 2.º de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario, está sujeta y exenta de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Sin embargo, aunque exenta, la operación planteada constituye hecho imponible de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD por lo que el consultante está obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 98 del Reglamento del impuesto, aun cuando no deba efectuar ingreso alguno, supuesto contemplado expresamente en el artículo 107.4 del citado reglamento, sin perjuicio de la regulación que en este punto pueda haber establecido la Comunidad Autónoma de Andalucía.

**NOVACIÓN MODIFICATIVA DE CRÉDITO HIPOTECARIO CONSISTENTE EN AMPLIAR EL PLAZO DE AMORTIZACIÓN.  
(CONSULTA N° V1460-15 DE 11 DE MAYO DE 2015)**

**Primera.** La exención contenida en el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, resulta aplicable a la financiación hipotecaria en general, cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado, siempre que se cumplan los demás requisitos exigidos por el precepto: Que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1.º de dicha ley y que la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.

**Segunda.** La novación modificativa de un crédito hipotecario que se limite a la ampliación del plazo del préstamo o del crédito entra en el ámbito objetivo de la exención regulada en el artículo 9 de la Ley 2/1994, pues el precepto señala que “la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas” y por alteración debe entenderse tanto el supuesto de reducción del plazo como el de su ampliación. Ahora bien, la aplicación de la exención requiere que la novación modificativa se limite a las condiciones del tipo de interés, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas. En este sentido, el importe del principal del crédito, el tipo de interés aplicable, el sistema de amortización y las restantes condiciones del crédito no deben ser modificados como consecuencia de la novación.

**Tercera.** La ampliación del número de cuotas de amortización del crédito hipotecario por motivo de la ampliación de su plazo no supone incumplimiento de los requisitos del artículo 9 de la Ley 2/1994 para la aplicación de la exención regulada en el precepto, siempre que se mantenga el mismo sistema de amortización de cuotas.

**EMISIÓN DE PAGARÉS NOMINATIVOS, SI BIEN PLENAMENTE TRANSMISIBLES MEDIANTE ENDOSO O CESIÓN, CON LA FINALIDAD DE RESTITUIR LA FINANCIACIÓN RECIBIDA. (CONSULTA N° V1459-15 DE 11 DE MAYO DE 2015)**

La emisión de los pagarés descritos estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos mercantiles, del ITPAJD, conforme a lo dispuesto en el artículo 33 del texto refundido de la Ley del impuesto, si bien estarán exentos, de acuerdo con lo previsto en el epígrafe 15 del artículo 45.I.B) del referido texto refundido, según el cual están exentos de las tres modalidades de gravamen recogidas en el artículo 1 del TRLITPAJD (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados) los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés.

**AGRUPACIÓN: EXENCIÓN SUBJETIVA. (CONSULTA N° V1493-15 DE 13 DE MAYO DE 2015)**

Establecimiento de carácter cultural y benéfico, participando de la naturaleza de Ente Eclesiástico en la forma expresada en el artículo IV del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español, que realiza una agrupación de dos fincas de su propiedad que son colindantes entre sí, sobre las cuales se alzan las edificaciones destinadas a centro de enseñanza, Iglesia de la entidad y residencia de las religiosas, así como zona de ensanche de las mismas.

El artículo 45.I.A) b) del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que estarán exentas del Impuesto las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley y que, según el apartado d) del 45.I.A, dicha exención es así mismo aplicable a las entidades religiosas comprendidas en el artículo IV y V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede.

Que como entidad religiosa le son de aplicación los beneficios concedidos a la Iglesia Católica en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979.

El artículo IV del Acuerdo sobre asuntos económicos dispone: “La Santa Sede, La Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones Religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:...C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.”. Estableciendo el artículo V de dicho Acuerdo que “1. Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas en el artículo IV del Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.”

De igual forma, el número primero de la Orden de 29 de julio de 1983 del Ministerio de Economía y Hacienda establece que las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo.

Del escueto planteamiento de la consulta partimos que parte de la finca resultante de la agrupación se va a destinar a la actividad docente y parte a Iglesia y residencia de religiosas.

Tal y como recoge la normativa anteriormente expuesta, en tanto la operación realizada no sea destinada en su totalidad a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad (como es el caso planteado, parte de la finca resultante se va a destinar a actividad docente), no podrá aplicarse la exención por ser Iglesia Católica si no se acoge a la Ley 49/2002.

Por lo tanto si la entidad está inscrita en el Registro de Entidades Religiosas y cumple con los requisitos establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### COMPROBACIÓN DE VALORES Y TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

(CONSULTA Nº V1377-15 DE 4 DE MAYO DE 2015)

La base imponible estará constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda (art. 10 Texto refundido del ITP y AJD).

El valor declarado por las partes no es vinculante para la Administración tributaria que, con carácter general, puede comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado. Dicha comprobación deberá llevarse a cabo por alguno de los medios del artículo 57 de la LGT.

Por excepción, el valor declarado por el obligado tributario será vinculante para la Administración, quien, por tanto, no podrá proceder a la comprobación de valores, en el supuesto de que dicho valor se haya determinado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 134 de la LGT.

La valoración resultante de la comprobación administrativa se notifica al obligado tributario conjuntamente con la liquidación que resulte de la misma, sin que pueda ser impugnada separadamente de ésta mediante recurso o reclamación económico-administrativa.

Sin embargo, el interesado si dispone de un medio específico para contradecir la valoración administrativa: la tasación pericial contradictoria.

El obligado tributario puede solicitar la tasación pericial contradictoria, o reservarse el derecho a solicitarla cuando así proceda, con el importante efecto de que tanto la solicitud como la reserva producen la suspensión del ingreso de la liquidación notificada junto con la valoración, hasta que dicha valoración sea confirmada o corregida.

(...)

La práctica de la tasación pericial contradictoria deberá ajustarse a las reglas establecidas en los artículos 120 y 121 del Reglamento del ITP y AJD y artículo 135 de la Ley general Tributaria en cuanto a la designación de los peritos, honorarios de los mismos, y procedimiento a seguir. Una vez finalizada y “a la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará la liquidación inicial o girará la complementaria que proceda con intereses de demora, sin perjuicio de su posible impugnación en reposición o en vía económico-administrativa”, teniendo en cuenta que “En ningún caso podrá servir de base para la liquidación el resultado de la tasación pericial si fuese menor que el valor declarado por los interesados” (Reglas 6ª y 7ª del artículo 121 del Reglamento del Impuesto).

### SUBSANACIÓN DEL ERROR PADECIDO EN LA IDENTIFICACIÓN DE LA FINCA TRANSMITIDA.

(CONSULTA Nº V1663-15 DE 28 DE MAYO DE 2015)

El artículo 45.I.B).13 del mismo texto legal establece que estarán exentas “Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.”.

Vista la normativa anterior, solamente en el caso de que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, la escritura de subsanación estará sujeta y exenta del concepto de actos jurídicos documentados. En caso contrario, nos encontraríamos ante una permuta en la que los consultantes intercambiarían sus inmuebles y que como tal, tributaria en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**ADQUISICIÓN POR UNA ENTIDAD A VARIAS PERSONAS FÍSICAS LA TOTALIDAD DE LAS ACCIONES DE UNA SOCIEDAD CUYO ACTIVO ESTÁ FORMADO EN MÁS DEL 50 POR CIENTO POR UN INMUEBLE NO AFECTO A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL. (CONSULTA N° V1378-15 DE 4 DE MAYO DE 2015)**

En el supuesto que ahora se examina, transmisión de valores que no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizada en el mercado secundario, parece que concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en los tres incisos -a), b) c)- de dicho apartado, conforme a la información proporcionada por la entidad consultante y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, por lo que, en principio, será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado, ya que, según manifiestan en su escrito los inmuebles no están afectos a la actividad empresarial de la entidad de las que se adquieren las acciones, y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión no quedará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o del Impuesto sobre el Valor Añadido a la cual estaría sujeta.

(...)

Del escrito de consulta parece deducirse que los transmitentes de las participaciones accionariales son personas físicas que no actúan como empresarios o profesionales en la transmisión de dichas participaciones, por lo que, en tal caso, dicha transmisión quedará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y, por lo tanto, quedará sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que tenga cabida la exención en dicho impuesto.

**TRANSMISIÓN DE CONCESIÓN DE APARCAMIENTO. (CONSULTA N° V1783-15 DE 8 DE JUNIO DE 2015)**

La entidad adjudicataria de un contrato de concesión administrativa para la construcción y explotación de un aparcamiento, transcurridos más de dos años de explotación de las respectivas plazas de aparcamiento, transmite la concesión a una sociedad sin que dicha transmisión incluya personal ni subrogación del adquirente en los contratos de gestión suscritos por el transmitente.

Constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo (entre otras, contestación vinculante de 1-08-2005, N° V1665-05) considerar que en los contratos de concesión administrativa en los que el concesionario se obliga a construir determinados bienes en suelo demanial, el rescate de los mismos que eventualmente pueda producirse por parte del Ente concedente, determinaría la realización de una entrega de bienes efectuada por el concesionario a favor de este último, al corresponderle a aquél la totalidad de las facultades económicas derivadas de dichos bienes, ello sin perjuicio de que la titularidad jurídica de dichos bienes corresponda al Ente concedente en tanto que bienes demaniales afectos a un servicio o a una utilidad pública.

A mayor abundamiento, en la contestación de 25-04-2003, N° 0573-03, se señaló que el Ente público del que se obtiene la concesión administrativa para la construcción y explotación de una obra, no podía considerarse propietario de la misma en el sentido de la jurisprudencia que se ha señalado, ya que en ningún momento adquiriría las facultades inherentes al propietario de una cosa, como son las de usar y disponer, por cuanto el uso de la obra objeto de la concesión quedaba para el concesionario.

La aplicación de los criterios recogidos en el apartado primero de la presente contestación al supuesto objeto de consulta determina que el primer concesionario ha gozado de las facultades inherentes a todo propietario en relación con el aparcamiento cuya explotación en virtud de la adquisición de la concesión administrativa, por lo que su posterior transmisión implicará una disposición de su derecho de propiedad sobre el inmueble que tiene en explotación atribuyendo al nuevo propietario todas las facultades de que disponía hasta este momento y realizando en consecuencia una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

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

(...)

En relación con la cuestión relativa a la aplicación del supuesto de exención del artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 debe señalarse que no resulta aplicable al presente caso al no tener la entrega por objeto una edificación en los términos previstos en el artículo 6 de la Ley del Impuesto.

Por consiguiente, la transmisión de la concesión del aparcamiento objeto de consulta será una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo tributar al tipo general del 21 por ciento.

**ADQUISICIÓN DE UN EDIFICIO A UNA EMPRESA INMOBILIARIA PROMOTORA DEL MISMO COMPUESTO POR OFICINAS, VIVIENDAS Y PLAZAS DE GARAJE QUE HAN ESTADO ARRENDADAS DESDE QUE FINALIZÓ SU CONSTRUCCIÓN EN EL AÑO 2006. (CONSULTA N° V1794-15 DE 8 DE JUNIO DE 2015)**

Para que se trate de una primera entrega es necesario que concurren los siguientes requisitos:

- 1º) Que la edificación se entregue por el promotor.
- 2º) Que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.
- 3º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.
- 4º) Que si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Del tenor literal del último párrafo del apartado 22º del artículo 20.Uno anteriormente transcrito se deduce que el legislador ha querido que el uso de la vivienda durante un plazo prudencial –por lo menos, dos años- agote la primera entrega, pero, a la vez, ha establecido la cautela de que dicho uso no se compute y, por tanto, no agote la primera entrega cuando se realice por quien será su propietario en última instancia, con el objetivo claro de evitar posibles esquemas de minoración artificial de la base imponible aprovechando indebidamente la exención del arrendamiento.

Ahora bien, debe significarse que el precepto se refiere de forma expresa a uso, entre otros, en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra; quiere ello decir que el uso en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra, por muy dilatados o sucesivos en el tiempo que sean, no pueden agotar nunca la primera entrega.

Ello es así puesto que, por más contratos que se sucedan de arrendamiento con opción de compra, seguirá siendo de aplicación la exclusión de la letra d´) del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, y, por tanto, estos arrendamientos seguirán estando sujetos y no exentos del Impuesto como vía de traslado al consumidor final del valor añadido de la promoción inicial. Por este motivo, no es preciso que la Ley incluya este tipo de arrendamientos entre los casos que dan lugar a que se considere agotada la primera entrega de la vivienda.

En consecuencia, la entrega de la vivienda arrendada en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra por el promotor vendedor tiene la consideración siempre de primera entrega conforme a lo establecido anteriormente, sin que se considere que ha existido una entrega anterior por el hecho de que la vivienda ya haya sido objeto de un arrendamiento con opción de compra anterior, en el que dicha opción no fue ejercitada por su titular.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, el edificio que va a ser transmitido había sido promovido por la entidad transmitente por lo que respecto de las partes del mismo que han sido arrendadas en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, en la medida en que dichos inmuebles hubieran sido utilizados ininterrumpidamente durante más de dos años, la entrega posterior de los mismos estaría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la tributación que corresponda en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**PERCEPCIÓN DEL INCREMENTO DEL JUSTIPRECIO EXPROPIATORIO POR EL HEREDERO DEL EXPROPIADO FALLECIDO. (CONSULTA N° V1491-15 DE 13 DE MAYO DE 2015)**

A los padres del consultante les fue expropiada por el Ayuntamiento de Madrid una finca de la que eran propietarios del 90,14 por ciento indiviso, otorgándose el acta de ocupación y pago del justiprecio en el año 2008. Al no estar conformes con el justiprecio interpusieron el correspondiente recurso.

El padre falleció en el año 2009 y en el año 2012 fue dictada sentencia judicial por la que se estimó un aumento del justiprecio.

Desde la consideración de ganancias y pérdidas patrimoniales que, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tienen las cantidades percibidas con ocasión de una expropiación forzosa, tal como establece el citado artículo 33.1, los importes satisfechos al consultante, en calidad de heredero de su padre, y a su madre en concepto de aumento del justiprecio en virtud de resolución judicial, procede atribuirlos a las personas que has generado el derecho a su percepción, condición que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.5, únicamente puede corresponder a los padres del consultante, en cuanto titulares del 90,14 por ciento de la finca expropiada.

Respecto a su imputación temporal, procede indicar que como regla general las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputan al período impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.1.c) de la Ley del Impuesto. Ahora bien, junto con esta regla general el citado precepto recoge las siguientes reglas de imputación temporal:

2. “Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiriera firmeza.”

(...).

4. “En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse”.

Por todo ello procederá imputar la renta que resulta de la resolución judicial, respecto al 50 por ciento que corresponde a la madre del consultante al período impositivo en que la resolución judicial haya adquirido firmeza, y en cuanto al otro 50 por ciento que hubiera correspondido al padre como titular de la finca expropiada al período impositivo en el que se produjo su fallecimiento.

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

Dado que en su momento no se pudo incluir en la masa hereditaria un importe diferencial que no constituía derecho de crédito alguno sino una simple expectativa de derecho, deberán presentar autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### **NORMATIVA QUE HA DE APLICARSE A LOS BENEFICIOS FISCALES VINCULADOS A REQUISITOS POSTERIORES AL DE SU DISFRUTE. MODIFICACIONES FUTURAS. (CONSULTA Nº V1686-15 DE 28 DE MAYO DE 2015)**

La cuestión concreta planteada pregunta sobre el caso de que fuera suprimida la reducción de la base imponible por donación de lo que se denomina como “empresa familiar”, en cuanto a la exigencia del cumplimiento de los requisitos posteriores hoy vigentes –en concreto respecto a que se tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los adquirentes durante los diez años posteriores a la adquisición-, en cuyo caso, si la ley que modificara este extremo no regulara nada respecto a la entrada en vigor o a los efectos de las modificaciones en el tiempo, ha de contestarse que deberán seguir cumpliéndose los requisitos establecidos por la norma aplicada en el momento del devengo.

#### **REDUCCIONES MORTIS CAUSA. (CONSULTA Nº V1969-15 DE 23 DE JUNIO DE 2015)**

Donación a hijos de la plena y de la nuda propiedad de participaciones en entidad “holding”, reservándose el usufructuario tanto los derechos económicos como los políticos de las participaciones. Aplicación de la reducción tanto con la adquisición de la nuda propiedad como con la consolidación del dominio al fallecer el usufructuario. Percepción por el donante y usufructuario de remuneraciones por el desempeño de funciones representativas y ejecutivas en entidades filiales.

En los términos expuestos en el escrito de consulta y en tanto se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 así como los establecidos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, condición necesaria pero no suficiente para el disfrute de la reducción a que se refiere el primer artículo y apartado citado, procedería el doble beneficio fiscal para la donación tanto de la plena propiedad como de la nuda propiedad de las participaciones en la entidad “holding” que se menciona.

Todo ello en el bien entendido de que el “miembro del perímetro familiar” a que se refiere el Antecedente Quinto sea una de las personas relacionadas en la letra c) del artículo y apartado citado de la Ley 19/1991.

(...)

Pasando ya a las concretas cuestiones que se plantean, las que aparecen como a) y b) tienen la obvia respuesta de que, en los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo el valor de aquella la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para un usufructuario de 76 años de edad, sería del 13 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

En lo que se refiere a la cuestión c), relativa al régimen aplicable a la extinción del usufructo, el artículo 26.c) de la Ley 29/1987 establece que: “c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio”. En el caso planteado, dado que los adquirentes recibieron por donación del padre la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer el usufructuario, deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por fallecimiento del usufructuario. El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

Como cuestión d) se suscita si la reducción del 95% se aplicará también en el momento de la consolidación. En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco. Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987. Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento. Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión “inter vivos” en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (B.O.E. del 10 de abril), dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

Por último (cuestión e) se plantea la compatibilidad de la donación y del beneficio fiscal del repetido artículo 20.6 de la Ley 29/1987 con el hecho de que el usufructuario desempeñe funciones representativas e, incluso, directivas, en alguna de las entidades filiales de las “holding” cuyas participaciones ha donado. Tal y como apunta el escrito de consulta, en las CV 2432-14 y 0428-15, esta Dirección General ha señalado lo siguiente:

“... ”

Del artículo 4.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 6 de noviembre) se desprende que los requisitos referidos a la naturaleza empresarial de la actividad, los porcentajes de participación individual o de grupo de parentesco así como el desempeño de funciones directivas remuneradas con el nivel exigido por la Ley han de predicarse o imputarse a la concreta actividad de que se trate, es decir, respecto de aquella cuya exención en el impuesto patrimonial se pretende como condición necesaria para la reducción en la donación de sus participaciones

“... ”

Consecuentemente, los supuestos señalados en el escrito no afectarían al disfrute de la reducción prevista en la ley estatal.

#### **DONACIÓN DE PARTICIPACIONES DE ENTIDAD MERCANTIL. (CONSULTA N° V1971-15 DE 23 DE JUNIO DE 2015)**

El donante, Administrador único de la entidad, ha permanecido en situación de incapacidad temporal desde abril de 2013 y tiene reconocida la incapacidad permanente absoluta con efectos desde agosto de 2014.

En diversas Sentencias del Tribunal Supremo (caso de las de 12 de marzo de 2009, 10 de junio de 2009 y 12 de mayo de 2011) el Alto Tribunal ha resaltado el criterio estrictamente material que rige el disfrute de la bonificación fiscal en el Impuesto sobre el Patrimonio para los casos de ejercicio “habitual, personal y directo” propio de la exención para empresarios individuales y la naturaleza meramente probatoria “de facto” de ese ejercicio, con independencia de cuestiones jurídicas ajenas a la normativa tributaria. Igual criterio material ha de aplicarse a los supuestos de lo que ha de entenderse como “funciones directivas” en el caso de empresas jurídicas, así como a la misma naturaleza probatoria de su desempeño. Por ello y relación con la homologación de las prestaciones de incapacidad temporal a las remuneraciones por tales funciones, que también se suscita en el escrito de consulta, esta Dirección General no se pronuncia, al tratarse, como se ha expuesto, de una cuestión de naturaleza estrictamente fáctica. Habrá de ser el consultante el que acredite ante la Oficina Gestora que corresponda que, manteniéndose por su parte la realización de funciones directivas, tales prestaciones sustituyen a las remuneraciones antes percibidas y que, en definitiva, se alcanza el porcentaje exigido por la ley. En tanto se cumplan las condiciones para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, ambos cónyuges tendrán derecho a ella, por lo que la donación de las participaciones generará el derecho a la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, antes reproducido, siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo y apartado.

**INTERPRETACIÓN DEL REQUISITO REFERIDO AL MANTENIMIENTO DEL VALOR CONFORME AL ARTÍCULO 20.2. C) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. (CONSULTA N° V1836-15 DE 11 DE JUNIO DE 2015)**

En la interpretación de lo que debe entenderse por “mantenimiento del valor de adquisición” que exige el primer párrafo del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esta Dirección General, teniendo en cuenta el criterio hermenéutico establecido en el epígrafe 1.3.e) de nuestra Resolución 2/1999, de 23 de marzo (B.O.E. del 10 de abril de 1999), ha sostenido en diversas contestaciones a consultas la validez de la reinversión de la venta de lo adquirido “mortis causa” en cualquier activo no dinerario siempre que pueda acreditarse de forma fehaciente que se mantiene el valor por el que se practicó la reducción sucesoria en su día.

Consecuentemente, siempre que pueda llevarse a cabo tal acreditación, no hay obstáculo para que el resultado de la enajenación de la parte indivisa en una empresa agrícola adquirida “mortis causa” pueda aplicarse al levantamiento de deudas o cargas hipotecarias de uno de los herederos.

## TRIBUTOS MUNICIPALES

- TRIBUNAL SUPREMO

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

- » Alegación de inadmisibilidad ..... 39

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

- » Liquidación de la sociedad de gananciales en la que se atribuye el 100 por 100 de la vivienda al cónyuge supérstite ..... 42

- » Constitución de un derecho de superficie sobre un solar urbano en Melilla, por un periodo de 50 años, y un canon de 300.000 euros anuales ..... 42

## TRIBUNAL SUPREMO

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

**ALEGACIÓN DE INADMISIBILIDAD. SENTENCIA DE 29 DE ABRIL DE 2016**

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Se impugna mediante este recurso de casación interpuesto por D<sup>a</sup>. Irene la sentencia de 22 de diciembre de 2014 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid por la que se declaró la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid de fecha 30 de mayo de 2012 por el que se aprueba la modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana publicado en el BOAM de 1 de junio de 2012.

**Segundo.** Sostiene la recurrente en su primer motivo de casación, formulado al amparo del art. 88.1 d) de la LJCA (RCL 1998, 1741), que la inadmisión del recurso contencioso administrativo promovido por D<sup>a</sup> Irene por entender el Tribunal “a quo” que carece de legitimación ad causam para impugnar el Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid de 30 de mayo de 2012, se debe a un error de apreciación por parte del Tribunal Superior de Justicia de Madrid porque la Sra. Irene goza de plena legitimación activa para la impugnación de un acuerdo que ha perjudicado gravemente sus derechos subjetivos patrimoniales.

Argumenta la recurrente que aunque la sentencia que ahora se pretende recurrir en casación dice inadmitir el recurso contencioso-administrativo por la concurrencia de un óbice procesal, entra a analizar la regulación legal del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, lo que desemboca en la afirmación de que la recurrente no ostenta legitimación ad causam, obviando la Sala sentenciadora el hecho de que en las transmisiones gratuitas de bienes inmuebles será el adquirente (en este caso donatario) a quien corresponda la satisfacción del Impuesto en cuestión por ser sujeto pasivo del mismo al amparo del artículo 106.1 a) del TRLHL, que considera sujetos pasivos del Impuesto de Bienes Inmuebles a los adquirentes de un bien de esta clase sin contraprestación, o dicho de otro modo, de manera gratuita.

En base a esta errónea interpretación del ordenamiento jurídico aplicable al caso, a juicio de la recurrente, se entiende por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que la recurrente no goza de legitimación ad causam, cuando resulta que:

- 1.- Al tiempo de interponer el recurso contencioso-administrativo, en fecha 31 de julio de 2012, al filo del vencimiento del plazo de dos meses otorgado legalmente para la interposición del mismo, la recurrente tenía la condición de legitimaria, hija del titular del inmueble donado; es decir, heredera forzosa del mismo (según los artículos 806 y s.s., del C.C.); y puesto que la legítima es una «pars hereditatis» de la que el testador no puede disponer y que es atribuida por Ley directamente al legitimario, titular de un interés legítimo sobre los bienes relictos que haya de dejar el potencial causante, donante en relación con el bien inmueble que motiva el presente recurso. Lo anterior se refuerza por producirse a favor de la recurrente la donación de un inmueble sito en la ciudad de Madrid en el año 2012, apenas unos meses después. Esta tiene lugar en escritura pública de fecha 30 de octubre de 2012, y que se acompañó con el escrito de demanda de fecha 28 de noviembre del mismo año.
- 2.- A 19 de diciembre de 2012 - y por lo tanto pendiente el recurso contencioso-administrativo-, se perfecciona la donación por la aceptación de la recurrente en escritura pública (que también se aportó por la recurrente) de tal forma que lo que en julio de 2012 ya era un evidente interés legítimo suficiente para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa, en el mes de diciembre se convierte en un auténtico y consolidado derecho subjetivo concretado en la condición de Irene de sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por la adquisición a título gratuito de un bien raíz sito en el Municipio de Madrid.

Desde la interposición del recurso contencioso-administrativo la recurrente ha acreditado su legitimación ad causam; en este sentido, al tiempo de la interposición la recurrente ostentaba un interés legítimo, cumplido y suficientemente justificado en tanto

legitimaria y heredera forzosa del donante, de modo que no podrá desconocerse su interés o calificar este de espurio en la declaración de nulidad del Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid de fecha 30 de mayo de 2012 por el que se aprueba la modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana, por cuanto la Disposición Adicional de dicha Ordenanza Fiscal, contraviene la Disposición Transitoria Vigésima del TRLHL, de carácter y evidente relevancia estatales, reforzándose la justificación de dicho interés legítimo por la inmediatez con la que resultó donataria del un bien inmueble sito en Madrid, convirtiéndose entonces en sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no pudiendo, en todo caso, esperar a que la donación se perfeccionara por la aceptación para la interposición del recurso dado el perentorio plazo de dos meses que la LJCA otorga para acceder a esta jurisdicción.

Puede afirmarse, por tanto, que la premura con la que se impuso el recurso en plazo no implicaba que la recurrente no tuviera interés legítimo por relación directa con la disposición impugnada, sino que encima el referido interés legítimo se tornó en auténtico derecho subjetivo durante la pendencia del proceso, y más de dos años antes de que se pronunciara la sentencia que se pretende recurrir en casación, ya que por expresa aceptación de la donación en fecha 19 de diciembre de 2012 la recurrente adquirió derecho subjetivo pleno.

Todo lo expuesto se refuerza al producirse a favor de la recurrente la donación de un inmueble sito en la ciudad de Madrid en el año 2012, apenas unos meses después de la interposición del recurso. Esta tiene lugar en escritura pública de fecha 30 de octubre de 2012 y que se acompañó con el escrito de demanda de fecha 28 de noviembre del mismo año. Instituto el de la donación cuyo régimen jurídico se encuentra íntimamente relacionado con el correspondiente a la legítima, en cuanto en los artículos 636 y 654 del Código Civil (LEG 1889, 27) se regula la reducción por inoficiosa de la donación, así como los artículos 1035 y siguientes del Código Civil cuando se regula la colación. Preceptos los anteriores que claramente justifican la condición de interesado del legitimario, heredero forzoso, en especial cuando adicionalmente se convierte en donatario de su progenitor.

En definitiva, haber negado el Tribunal Superior de Justicia la tutela judicial efectiva so pretexto de falta de legitimación *ad causam*, conculca el principio « *pro actione* » que prima en la jurisprudencia de nuestros tribunales.

**Tercero.** La legitimación activa es la aptitud para ser demandante en un proceso concreto, la aptitud para deducir una pretensión y que el órgano jurisdiccional haya de examinarla en cuanto al fondo. Deriva de la titularidad de una relación jurídica. No basta como elemento legitimador bastante el genérico deseo ciudadano de la legalidad; es necesaria una determinada relación con la cuestión debatida. La legitimación *ad causam* conlleva la necesidad de constatar la interrelación existente entre el interés legítimo invocado y el objeto de la pretensión.

El interés legítimo en lo contencioso-administrativo ha sido caracterizado como « una relación unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto o disposición impugnados) de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio), actual o futuro pero cierto » (STC 65/1994, de 28 de febrero (RTC 1994, 65), FJ 3, y también SSTC 105/1995, de 3 de julio (RTC 1995, 105), FJ 2 y 122/1998, de 15 de junio (RTC 1998, 122), FJ 4, así como ATC327/1997, de 1 de octubre (RTC 1997, 327), FJ 1), debiendo entenderse tal relación referida a un interés en sentido propio, cualificado y específico, actual y real (no potencial o hipotético). Más sencillamente, se trata de la titularidad potencial de una ventaja o de una utilidad jurídica, no necesariamente de contenido patrimonial, por parte de quien ejercita la pretensión y que se materializaría de prosperar ésta, vale decir, el interés legítimo es cualquier ventaja o utilidad jurídica derivada de la reparación pretendida (veáanse a este respecto las STC 60/1982, de 11 de octubre (RTC 1982, 60), hasta la STC 143/1994, de 9 de mayo (RTC 1994, 143), pasando por la STC 195/1992, de 16 de noviembre (RTC 1992, 195)). Luego, para que no exista interés legítimo en la jurisdicción contencioso-administrativa, la norma o resolución impugnada debe repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de quien acude al proceso...

El concepto de legitimación *ad causam* ha sido reconocido por la moderna doctrina como atribución a un determinado sujeto de un derecho subjetivo reaccional, que le permite impugnar una actuación administrativa que él considera ilegal y que ha incidido en su esfera vital de intereses; la defensa de ese derecho requiere, como presupuesto procesal, que el acto impugnado afecte, por tanto, a un interés del recurrente y además, incurra en ilegalidad. Como ha dicho la sentencia de 19 de febrero de 2014 (recurso 1612/ 2001) de este Tribunal Supremo «, la legitimación «*ad causam*» consiste en una posición o condición objetiva en conexión con la relación material objeto del pleito que determina una aptitud para actuar en el mismo como parte; se trata de una cualidad de la persona para hallarse en la posición que fundamenta jurídicamente el reconocimiento de la pretensión que trata de ejercitar y exige una adecuación entre la titularidad jurídica afirmada ( activa o pasiva ) y el objeto jurídico pretendido.

Constituye un presupuesto que debe ser examinado de modo previo al conocimiento del asunto, por cuanto en el caso de estimar la cuestión planteada como excepción procesal, no podrá ser en modo alguno estimada la acción, cuando quién la ejercita no es parte legítima.

Su naturaleza y sus efectos determinan que deba ser apreciada de oficio, ya que su reconocimiento no lleva consigo la atribución de derechos subjetivos u obligaciones materiales, sino que, como enseña la más autorizada doctrina, coloca o no al sujeto

en la posición habilitante para impetrar la aplicación de la ley a un caso concreto mediante el correspondiente pronunciamiento jurisdiccional.

La legitimación activa es un requisito procesal, esto es, una de las circunstancias que han de darse para que el órgano jurisdiccional pueda examinar en cuanto al fondo la pretensión que ante él se deduzca.

En cuanto al momento en que ha de darse, el requisito procesal de la legitimación activa, como todo requisito procesal, ha de darse en el momento de iniciarse el proceso. Ahora bien, se ha planteado el problema de la posibilidad de subsanación, lo que supone que el defecto sea susceptible de ello, pues mal puede subsanarse lo que no es subsanable, que es lo que, en principio, ocurre con la falta de legitimación, pues si ésta depende de una determinada posición respecto a la pretensión, tal posición existirá o no existirá desde el momento de iniciarse el proceso.

Ahora bien, es posible que se produzca una alteración en las circunstancias objetivas que determinen la adquisición de aquella aptitud en que consiste la legitimación después de iniciado el proceso.

En estos supuestos de adquisición de un derecho durante la tramitación del proceso, derecho que confiere legitimación, el problema que se plantea es el de si conlleva la subsanación del defecto de legitimación existente en el momento de la iniciación. Entendemos que aplicando estrictamente los principios procesales tal subsanación no sería posible porque no pueden darse efectos retroactivos a una adquisición de la titularidad legitimadora.

En el caso que nos ocupa, la recurrente, en el momento que interpuso el recurso, el día 31 de julio de 2012, no estaba legitimada para recurrir «ad causam», pues la donación del inmueble sito en la CALLE000 n° NUM001 de Madrid se llevó a efecto el día 31 de octubre de 2012, con posterioridad a la interposición del recurso, tal y como se desprende de la escritura de donación otorgada por D. Baldomero a favor de su hija Irene.

A la vista de lo que antecede cabe concluir que tienen legitimación activa quienes comparezcan y actúen en el procedimiento como titulares de la relación jurídica y en este caso en el momento de interponer la demanda la recurrente no era parte legítima para recurrir «ad causam», no era destinataria directa del inmueble.

Por eso la inadmisión del recurso contencioso administrativo por la sentencia recurrida de 22 de diciembre de 2014 no se debió a un error de apreciación por parte del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en lo que respeta a la falta de legitimación activa.

Así las cosas, esta vía de revisión excepcional, como es el recurso de casación, no puede servir para llevar a cabo impugnación de la Ordenanza, puesto que la revisión jurisdiccional del Tribunal Supremo está limitada al enjuiciamiento de la Sentencia dictada al respecto, y no el acto o disposición recurrido en el recurso contencioso administrativo.

**Cuarto.** Al no acogerse el motivo alegado procede desestimar el recurso de casación interpuesto por D<sup>a</sup> Irene y ello debe hacerse con imposición de las costas al recurrente (art. 139.2 LJCA (RCL 1998, 1741)) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN.

## FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D<sup>a</sup>. Irene contra la sentencia dictada, con fecha 22 de diciembre de 2014 ( PROV 2015, 41409), en el recurso contencioso-administrativo núm. 1279/2012, por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### **LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES EN LA QUE SE ATRIBUYE EL 100 POR 100 DE LA VIVIENDA AL CÓNYUGE SUPÉRSTITE. (CONSULTA Nº V1522-15 DE 20 DE MAYO DE 2015)**

Si se adjudica la totalidad de los dos inmuebles urbanos al cónyuge superviviente como pago de su mitad de gananciales, esta adjudicación no está sujeta al IIVTNU, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones de los inmuebles adjudicados en pago de la mitad de gananciales, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron los inmuebles y no la fecha en la que se liquida la sociedad conyugal de gananciales por el fallecimiento del padre de la consultante.

Sin embargo, si el cónyuge superviviente u otro heredero adquiere la propiedad o algún derecho real de goce limitativo del dominio sobre terrenos de naturaleza urbana por herencia del causante, en este caso, sí que se producirá la sujeción al IIVTNU, siendo el sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 106.1.a) del TRLRHL, la persona adquirente.

#### **CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO DE SUPERFICIE SOBRE UN SOLAR URBANO EN MELILLA, POR UN PERIODO DE 50 AÑOS, Y UN CANON DE 300.000 EUROS ANUALES. (CONSULTA Nº V1834-15 DE 10 DE JUNIO DE 2015)**

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

El derecho de superficie es un derecho real de goce limitativo del dominio que, con carácter general, faculta al superficiario (titular del derecho) para construir, plantar o tener en suelo ajeno una edificación, instalación o plantación de su propiedad.

El artículo 40 del texto refundido de la Ley del Suelo, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, define en sus apartados 1 y 2 el derecho de superficie, como un derecho real que atribuye al superficiario la facultad de realizar construcciones o edificaciones en la rasante y en el suelo y el subsuelo de una finca ajena, manteniendo la propiedad temporal de las construcciones o edificaciones realizadas.

También puede constituirse dicho derecho sobre construcciones o edificaciones ya realizadas o sobre viviendas, locales o elementos privativos de construcciones o edificaciones, atribuyendo al superficiario la propiedad temporal de las mismas, sin perjuicio de la propiedad separada del titular del suelo.

Para que el derecho de superficie quede válidamente constituido se requiere su formalización en escritura pública y la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad. En la escritura deberá fijarse necesariamente el plazo de duración del derecho de superficie, que no podrá exceder de noventa y nueve años.

El derecho de superficie sólo puede ser constituido por el propietario del suelo, sea público o privado.

En cuanto a la determinación de la base imponible del impuesto, los apartados 1 y 2 del artículo 107 del TRLRHL, establecen que:

“1. La base imponible de este 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.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.”

Por tanto, de acuerdo con el citado artículo, y más concretamente con la letra b) del apartado 2 del mismo, se deberá acudir a las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que establecen en la letra d) del apartado 2 del artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación a la base imponible del derecho real de superficie lo siguiente:

“Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.”

No obstante, el valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá exceder, a efectos de aplicar los porcentajes anuales contenidos en el artículo 107.4 del TRLRHL, del valor definido en la letra a) del apartado 2 del artículo 107 del TRLRHL.

