

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- La caducidad y otros vicios invalidantes en los procedimientos de aplicación de los tributos.  
*Francisco Javier Pajares Álvarez. Vocal del TEAR de Castilla La Mancha. Inspector de Hacienda del Estado. Máster en Dirección Pública* ..... 4

## TEMAS FISCALES

### RESOLUCIONES

- Efectos de las consultas vinculantes ..... 17
- Arrendamientos de viviendas en los que el arrendatario es persona jurídica que va a destinar las mismas al alojamiento de sus trabajadores ..... 21

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### TRIBUNAL SUPREMO

- Aplicación del coeficiente multiplicador cuando el patrimonio preexistente es negativo..... 26
- Reducción de la base imponible y nueva valoración de acciones de una sociedad mercantil dedicada al arrendamiento..... 32
- Tratamiento de las parejas homosexuales que convivieran more uxorio cuando no podían contraer legalmente matrimonio a efectos de la reducción del art. 20.2 de la LISD ..... 42

### TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

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

- Procedimiento de expropiación por ministerio de ley ... 45
- Tributación de la operación de fusión ..... 46
- Aportación no dineraria de bienes de negocio individual que desarrolla una actividad de crianza de ganado bovino para carne y una explotación forestal ..... 46

### TRIBUTOS MUNICIPALES





## TEMAS FISCALES

TEAC

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES ..... 4

**La caducidad y otros vicios invalidantes en los procedimientos de aplicación de los tributos**

**FRANCISCO JAVIER PAJARES ÁLVAREZ.** Vocal del TEAR de Castilla La Mancha. Inspector de Hacienda del Estado.

Máster en Dirección Pública .....4

## TEMAS FISCALES

### La caducidad y otros vicios invalidantes en los procedimientos de aplicación de los tributos

**FRANCISCO JAVIER PAJARES ÁLVAREZ.** *Vocal del T.E.A.R. de Castilla La Mancha. Inspector de Hacienda de Estado. Máster en Dirección Pública.*

#### 1.- Introducción.

- 1.1. Planteamiento general. Principales vicios formales de procedimiento.
- 1.2. Aplicación de oficio por los TEA y prioridad sobre vicios de fondo.

#### 2.- La caducidad.

- 2.1. Introducción. La caducidad en el derecho administrativo.
- 2.2. La caducidad en el ámbito tributario.
  - 2.2.1. La caducidad en los procedimientos regulados en la Ley General Tributaria
    - 2.2.1.1. El procedimiento de devolución
    - 2.2.1.2. Procedimiento iniciado mediante declaración
    - 2.2.1.3. Procedimiento de verificación de datos
    - 2.2.1.4. Procedimiento de comprobación limitada
    - 2.2.1.5. El procedimiento de comprobación de valores. La tasación pericial contradictoria
      - a) Doctrina administrativa sobre la naturaleza de la TPC
  - 2.2.2. Una excepción: El procedimiento de recaudación
- 2.3. Efectos de la caducidad en los procedimientos iniciados de oficio.
- 2.4. Forma de cómputo de la duración de los procedimientos. Las notificaciones.
- 2.5. Hechos y circunstancias no computables para determinar el plazo de resolución: Dilaciones, interrupciones y suspensiones.
- 2.6. Un caso especial: La caducidad en ejecución.
- 2.7. Declaración de caducidad e inicio de un nuevo procedimiento.
- 2.8. La caducidad en el procedimiento inspector, particularidades y novedades derivadas de la reforma de la Ley General Tributaria.
- 2.9. La caducidad en el procedimiento sancionador, efectos.
- 2.10. La caducidad en el procedimiento de derivación de responsabilidad.

#### 3.- Otros vicios procedimentales y conclusión final.

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1. Planteamiento general. Principales vicios formales de procedimiento

La práctica diaria en los Tribunales Económico Administrativos pone de manifiesto que son diversas razones de tipo formal las que, con mayor peso relativo que las cuestiones

materiales o de fondo, constituyen los motivos de la mayor parte de las resoluciones estimatorias, en todo o en parte, de las reclamaciones interpuestas en la vía económico-administrativa.

Entre dichos motivos formales de estimación, hemos de destacar, por su importancia cuantitativa y cualitativa, los siguientes:

- La caducidad, por exceder la duración de los procedimientos de aplicación de los tributos los plazos máximos legalmente establecidos para su desarrollo y conclusión.
- La realización de actuaciones de control tributario mediante procedimientos inadecuados; en especial, utilización indebida del procedimiento de verificación de datos en actuaciones de comprobación, e indebida utilización del procedimiento de comprobación limitada para la realización de actuaciones que requieren del procedimiento inspector para su adecuado desarrollo.
- La falta de motivación de los actos administrativos de liquidación y de las resoluciones sancionadoras en materia tributaria, que se hace patente con especial virulencia en los acuerdos de imposición de sanción. En relación a este motivo de estimación, cabe puntualizar que no es cuestión pacífica determinar si se trata de un vicio de naturaleza formal o de una cuestión de fondo.
- Falta de especificación del procedimiento que se va a desarrollar, en el documento de inicio del mismo.
- Actuaciones que superan el alcance inicialmente previsto en el acuerdo de inicio del procedimiento.
- Comprobación de valores sin ofrecimiento de tasación pericial contradictoria.
- Notificaciones defectuosas.

Enunciada en estos términos la problemática que nos ocupa y que vamos a desarrollar en lo concerniente a la caducidad, es importante subrayar que la misma afecta por igual, aunque posiblemente no con la misma intensidad, a las actuaciones de control tributario efectuadas en el ámbito de la Hacienda estatal, llevadas a cabo por la Agencia Tributaria, como a aquellas otras desarrolladas sobre tributos cedidos a las Comunidades Autónomas por los servicios de gestión e inspección tributaria de éstas, así como por las Oficinas Liquidadoras radicadas en determinados Registros de la Propiedad que tienen encomendada la gestión, liquidación y recaudación en fase voluntaria de los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien es cierto que, dadas las particularidades de cada una de dichas organizaciones y de sus respectivos ámbitos materiales de actuación, la cuestión presenta también notas características propias y diferenciales en cada uno de tales ámbitos, siendo que, en el plano autonómico y en la comprobación fiscal de los tributos cedidos –básicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados- cobra especial relevancia el procedimiento de comprobación de valores, y en concreto la adecuada motivación de los actos administrativos de comprobación de valores, cuestión que resulta de capital importancia para conseguir la adecuación a derecho de las liquidaciones tributarias giradas a resultas de aquéllas comprobaciones de valor de los bienes y derechos transmitidos, ya fuere a título oneroso o a título gratuito.

## 1.2. Aplicación de oficio por los TEA y prioridad sobre vicios de fondo.

Como última consideración introductoria, ha de resaltarse que constituye nota común a los vicios procedimentales enunciados, la circunstancia de que los mismos pueden y deben ser apreciados de oficio por los Tribunales Económico-Administrativos, en el juicio de legalidad de los actos sometidos a la vía económico-administrativa, de acuerdo con la habilitación legal del artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en cuyo apartado 1 se establece que “las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante”. Del tenor literal del precepto se extrae que el conocimiento por parte del órgano económico-administrativo de cuestiones no planteadas por los reclamantes no constituye una opción de libre práctica, sino un auténtico principio o deber legal que ha de regir la labor de los Tribunales Económico-Administrativos, siendo que tal extensión de las facultades revisoras, para el caso de cuestiones derivadas del expediente pero no planteadas por los interesados, sólo tiene como límites la interdicción de la “reformatio in peius” y el principio de congruencia, según jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en sentencias de 8-7-2010 y 5-12-1988.

Y a mayor abundamiento, por tratarse de cuestiones de naturaleza formal, son en todo caso de previo pronunciamiento sobre las cuestiones de fondo que pudieran suscitarse en el expediente, por lo que de apreciarse por los tribunales la concurrencia de éstos -u otros- vicios procedimentales, ha de procederse a la estimación total o parcial de las reclamaciones, según proceda, pero sin entrar en el fondo de los asuntos. Así lo ha dispuesto el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 5 de octubre de 2010, RG 3023/08, con fundamento asimismo en sentencias de la Audiencia Nacional, entre otras la de fecha 18 de abril de 2002 (recurso 1095/1999), habiéndose pronunciado también en el mismo sentido el Tribunal Supremo, entre otras en sentencias de 10 de enero de 2001 (recurso 5187/1995) y de 23 de abril de 2008 (recurso 4141/2002), criterio que ha venido siendo adoptado por los diversos Tribunales Económico-Administrativos Regionales, a título de ejemplo el TEAR de Madrid en resolución de fecha 26/05/2015 (reclamaciones nº 28-00729-2013 y 28-00730-2013) y el TEAR de Castilla-La Mancha en multitud de resoluciones.

En la referida resolución, el TEAC realiza un interesantísimo razonamiento en torno al denominado “principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos”, en virtud del cual se llega a predicar la incompetencia de los TEA para entrar a analizar cuestiones de fondo en el momento en el que se anula, en la vía económico-administrativa, un acto administrativo por defectos formales

invalidantes, se ordene o no por el TEA la retroacción de actuaciones. Por su interés y claridad, se reproducen a continuación los argumentos del TEAC en el sentido apuntado:

“Considera este TEAC que debe partirse del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, de forma que, cuando un TEA anula un acto administrativo impugnado por estimar existente un defecto formal que invalida el acto, bien retro trayendo las actuaciones y ordenando la práctica de una nueva liquidación en la que se corrijan los defectos observados, bien anulando el acto administrativo por considerar que el vicio no permite la retroacción, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario (entrar a conocer de la cuestión de fondo que plantea el acto impugnado), además de suponer una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión del obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se practicara nueva liquidación (por retroacción de las actuaciones corrigiendo los defectos observados o por iniciar un nuevo procedimiento de liquidación en su caso al impedir los defectos puestos de manifiesto la retroacción), y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar la cuestión de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios en el procedimiento, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre la cuestión de fondo, y las declaraciones efectuadas en este sentido invaden la vía de gestión.”

Vamos a abordar a continuación el análisis pormenorizado de la caducidad, probablemente el principal vicio formal advertido en la vía económico-administrativa, tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo.

## 2. LA CADUCIDAD

### 2.1. Introducción. La caducidad en el derecho administrativo.

Como cuestión previa, es oportuno señalar que la caducidad es una cualidad que se predica de los procedimientos, mientras que la prescripción recae directamente en el ámbito de los derechos y acciones; como quedará expuesto a continuación, precisamente uno de los efectos últimos -y de mayor trascendencia- del acaecimiento de caducidad en los procedimientos consiste en que puede llegar a determinar la prescripción de determinados derechos y acciones a ejercitar por la Administración tributaria a través de aquéllos.

La caducidad estaba contemplada, en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, como una de las causas

“anormales” de terminación de los procedimientos administrativos, entendiendo por tales todas aquéllas distintas de la resolución o acto administrativo, o de la terminación convencional del procedimiento, que constituyó en su momento una importante novedad de dicha Ley recogida en su artículo 88. En este sentido, señala el apartado 1 del artículo 87 de la misma Ley, relativo a la terminación del procedimiento, que ponen fin al mismo la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se funde la solicitud, cuando tal renuncia no esté prohibida por el Ordenamiento Jurídico, y la declaración de caducidad, y dispone el apartado 2 del precepto como motivo adicional de terminación, la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas. Por último, la terminación convencional se regula en el artículo 88 de la Ley.

Como es sabido, la Ley 30/1992 quedó derogada, con efectos de 2 de octubre de 2016, por la disposición derogatoria única.2.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; únicamente cabe reseñar respecto de esta modificación legislativa que, en lo que se refiere a la cuestión que analizamos, no son destacables grandes novedades; antes al contrario, a la terminación del procedimiento administrativo dedica la nueva Ley su artículo 84, en idénticos términos que los empleados en la Ley 30/1992, y en cuanto a la terminación convencional, la Ley 39/2015 únicamente contiene una novedad en su artículo 88, en el que se introduce un apartado 5, específico para los procedimientos de responsabilidad patrimonial, siendo que por lo demás, su redacción de nuevo reproduce los términos de su antecedente legal, el artículo 88 de la Ley 30/1992.

Y en lo que se refiere a los requisitos y efectos de la caducidad, a los que la vieja Ley 30/1992 dedicaba su artículo 92, la regulación de la nueva Ley tampoco implica novedades relevantes, pues su artículo 95 viene prácticamente a reproducir -con la introducción de alguna modificación de redacción insustancial- el contenido del antiguo artículo 92. No obstante, es necesario reseñar la novedad introducida en el apartado 3 del precepto, en el que, tras repetir la redacción del apartado 3 del anterior artículo 92 de la Ley 30/1992 en relación a la posible prescripción producida por los procedimientos caducados, en el sentido de que:

“La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción”, añade la nueva Ley un segundo párrafo del siguiente tenor literal:

“En los casos en los que sea posible la iniciación de un nuevo procedimiento por no haberse producido la prescripción, podrán incorporarse a éste los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la caducidad. En todo caso, en el nuevo procedimiento deberán cumplimentarse los trámites de alegaciones, proposición de prueba y audiencia al interesado.”

En realidad, no se produce en este concreto extremo, novedad sustancial alguna, pues la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento una vez caducado el primero, pero aún no ganada la prescripción -condición necesaria e indispensable para poder iniciar un nuevo procedimiento-, estaba plenamente admitida y era profusamente utilizada en la práctica, y la incorporación al nuevo procedimiento de actos y trámites del primero no supone tampoco novedad, sino una concreción legal del principio de conservación de los actos administrativos, vigente desde antiguo, y encaminado a preservar, en un procedimiento administrativo, todas aquellas actuaciones no afectadas de invalidez. Así, el artículo 66 de la Ley 30/1992, relativo a la conservación de actos y trámites, dispone que “El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción”, y en idénticos términos, el artículo 51 de la nueva Ley.

## 2.2. La caducidad en el ámbito tributario.

El concepto de caducidad en el ámbito de la aplicación de los tributos, igual que ocurre en el derecho administrativo general, obedece a la idea o concepto de terminación anormal de los procedimientos tributarios por haber transcurrido, en exceso, su duración máxima legalmente establecida.

En la Ley General Tributaria, la existencia de un plazo máximo de duración de los procedimientos tributarios y la fijación o determinación, con carácter general, de tal periodo resolutorio en seis meses, se establece en virtud del artículo 104 de la misma, en cuyo apartado 1 se contiene que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Añade el precepto que cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

De esta determinación legal puede extraerse que el legislador ha otorgado, sin duda, especial trascendencia a la duración máxima de los procedimientos, pues ha venido a establecer esta cuestión como materia objeto de reserva de ley, de tal forma que cualquier excepción al alza al plazo máximo general de seis meses, establecido en la ley, únicamente puede establecerse por norma con rango de ley o bien en virtud de normativa comunitaria, lo cual supone una adecuada concreción, en este ámbito, del principio de seguridad jurídica y una notable garantía para el administrado, para quien contar con un procedimiento reglado en sus relaciones -a menudo dialécticas- con la Administración tributaria, supone sin duda una garantía; la más evidente, que el procedimiento no puede eternizarse por decisión y conveniencia de la Administración.

En este sentido, resulta ilustrativo retrotraerse a los tiempos, no tan lejanos, en los que una inspección fiscal podía

estar abierta en el tiempo de forma prácticamente indefinida, con el único límite temporal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, siendo que el actuario únicamente tenía que velar, para evitar la prescripción, por no dejar pasar más de seis meses entre actuación y actuación con conocimiento formal del contribuyente, recurriendo en ocasiones para ello en lo que se ha dado en llamar “diligencias trampa”, que son aquellas que no suponían un avance real del procedimiento inspector, sino meramente nominal, y cuya finalidad básica, o incluso única, era interrumpir la prescripción.

Es necesario reseñar que esta práctica ha sido frecuentemente puesta de manifiesto y censurada, tanto por los Tribunales Económico-Administrativos como en vía contencioso administrativa.

El establecimiento de un periodo máximo de duración de los procedimientos tributarios se abordó por vez primera en nuestro ordenamiento jurídico con la promulgación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en la que aborda la cuestión en su Capítulo IV, en el que, siguiendo la exposición de motivos de la misma, se recogen los derechos de los contribuyentes enunciados en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, con su adaptación a las peculiaridades de los procedimientos tributarios, así como los demás derechos generales de los contribuyentes en dichos procedimientos, tales como la obligación de la Administración tributaria de resolver las cuestiones planteadas, el derecho a presentar alegaciones y al trámite de audiencia, los plazos en que deben resolverse los procedimientos tributarios y los plazos de prescripción.

Así, dedicaba la Ley de Derechos y Garantías su artículo 23 a los plazos, estableciendo lo siguiente:

“1. El plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo.

2. Si venciere el plazo de resolución en los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que establezca su normativa específica. A estos efectos, todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda.

3. Queda excluido de las previsiones anteriores el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro.”

Si bien los términos de la primera regulación legal de la cuestión difieren de los que hoy utiliza la Ley General Tributaria en vigor, la filosofía y los objetivos perseguidos convergen, en lo esencial, hacia la consecución práctica del principio de seguridad jurídica, configurando el plazo máximo de resolución de los procedimientos tributarios como un

auténtico derecho del contribuyente y, simétricamente, como una correlativa obligación de la Administración tributaria.

## **2.2.1. La caducidad en los procedimientos regulados en la Ley General Tributaria.**

El artículo 123, apartado 1, de la Ley 58/2003, enumera con carácter enunciativo y no limitativo, los siguientes procedimientos de gestión tributaria:

- a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
- b) El procedimiento iniciado mediante declaración.
- c) El procedimiento de verificación de datos.
- d) El procedimiento de comprobación de valores.
- e) El procedimiento de comprobación limitada.

Para todos ellos, el artículo 100 de dicha Ley contempla, de manera general, sus diversas formas de terminación: la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.

### **2.2.1.1. El procedimiento de devolución.**

A la terminación del procedimiento de devolución dedica la Ley 58/2003 su artículo 127, en el que de manera expresa se señala la caducidad como una de sus formas de finalización, en los términos del apartado 3 del artículo 104 de la ley; ello nos lleva a considerar que, tratándose de un procedimiento iniciado a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa produce los efectos establecidos por su normativa reguladora, por lo que hay que estar a la norma sustantiva de cada tributo para determinar los efectos del transcurso del plazo máximo de devolución, en la que, en general y en lo que se refiere a las principales figuras del sistema tributario estatal (IRPF, IVA e Impuesto sobre Sociedades), se dispone el inicio automático, sin necesidad de reclamación por el sujeto pasivo, del devengo de intereses de demora, transcurridos seis meses desde su inicio, es decir desde el día siguiente al de finalización del plazo reglamentario de presentación de la correspondiente autoliquidación con resultado a devolver, sin haber dictado resolución y sin haber devuelto cantidades, pero en ningún caso el silencio administrativo positivo.

### **2.2.1.2. Procedimiento iniciado mediante declaración.**

Este es el procedimiento de gestión tributaria típico y característico de algunos impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas, en particular del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien desde hace algún tiempo viene extendiéndose y generalizándose la autoliquidación como forma única y obligatoria de iniciación. Dedicamos a este procedimiento la Ley General Tributaria sus artículos 128, 129

y 130, el primero a su iniciación, el segundo a su tramitación y el tercero a la terminación.

En cuanto a la duración, el artículo 129.1 establece, con carácter general, el deber de la Administración de notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración. Señala a continuación el precepto que tal plazo ha de computarse desde el día siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicia nuevo procedimiento, en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo 128, es decir, cuando el procedimiento inicial hubiera terminado por caducidad, todo ello con la única limitación de que aún nos encontremos dentro del plazo de prescripción, que la finalización del primero por caducidad no llegó a interrumpir. Señala seguidamente el artículo 129.1 (párrafo segundo) que en caso de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comienza a computarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración, y por último (párrafo tercero) habilita a la normativa de cada tributo para señalar plazos diferentes para notificar la liquidación.

En cuanto a la terminación, señala el artículo 130 la forma normal, esto es, la liquidación provisional practicada por la Administración tributaria, y una forma atípica o anormal, cual es la caducidad, “una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción”.

Del tenor literal del precepto transcrito se extrae que en este procedimiento, como así ocurre en el resto de procedimientos de gestión tributaria distintos del procedimiento sancionador como más adelante veremos, la caducidad no impide el inicio de un nuevo procedimiento, salvo que medie prescripción, dado que el procedimiento caducado no llegó a tener efectos interruptivos de la misma.

### **2.2.1.3. Procedimiento de verificación de datos.**

El artículo 133 de la Ley General Tributaria regula la terminación del procedimiento de verificación de datos, estableciendo la caducidad como una de las posibles de entre las contempladas en su apartado 1, por el transcurso del plazo de seis meses regulado en el artículo 104 de la ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

### **2.2.1.4. Procedimiento de comprobación limitada.**

Notables son las diferencias entre el procedimiento de comprobación limitada y el de verificación de datos, tanto en lo que se refiere a su alcance y objeto, como a los efectos jurídicos de cada uno de ellos. Sin embargo, la regulación de la caducidad es, en esencia, igual para los dos. Así, la letra b del apartado 1 del artículo 139 de la Ley General Tributaria

dispone como forma posible de terminación del procedimiento de comprobación limitada la caducidad, “una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.”

### **2.2.1.5. El procedimiento de comprobación de valores. La tasación pericial contradictoria.**

A la práctica de la comprobación de valores, actuación tributaria de gran trascendencia para la gestión de los impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas -Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones fundamentalmente-, dedica la Ley General Tributaria su artículo 134, en cuyo apartado 1 se reconoce la potestad administrativa para proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de la ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

No se contempla en el precepto, de manera expresa, su posible finalización por caducidad, término que ni siquiera se menciona, pero ello no supone que este procedimiento no esté sometido a plazo para su término; antes al contrario, el párrafo tercero del precepto que analizamos establece con claridad que el plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en el artículo será el regulado en el artículo 104 de la ley, es decir, de seis meses.

Especial mención de hacerse respecto de la tasación pericial contradictoria, regulada en el artículo 135 de la Ley General Tributaria, que constituye un procedimiento, de naturaleza esencialmente dialéctica, para la fijación de un valor definitivo de los bienes o derechos transmitidos, y que arranca, según su regulación legal, del inicial desacuerdo del contribuyente con el valor comprobado por la Administración mediante el procedimiento de comprobación de valores.

En este caso, ninguna mención hay en la ley -ni expresa ni implícita- a la terminación por caducidad del procedimiento, ni a su duración máxima, aunque sí a nivel reglamentario, pues el artículo 162.1 del Real Decreto 1065/2007 contempla la caducidad como una de las posibles formas de terminación del procedimiento de TPC, al establecer que puede finalizar por caducidad “en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

Hemos de reparar en que se trata de un procedimiento iniciado a instancia de parte en disconformidad con la valoración administrativa, pero nunca de oficio, por lo que ha de estarse, como señala el precepto reglamentario transcrito, a lo dispuesto en el artículo 104.3, en virtud del cual, en estos procedimientos el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa produce los efectos que establezca su normativa reguladora, previendo seguidamente el precepto que en todo procedimiento de aplicación de los

tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda, y que en defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición del artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

La única mención expresa en la Ley General Tributaria, de la terminación por caducidad de los procedimientos iniciados a instancia de parte, y por ende del procedimiento de tasación pericial contradictoria, la encontramos en el último párrafo del artículo 104.3 que venimos analizando, caducidad que se produce por inacción del interesado, estableciendo el citado precepto que cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo; es decir, se trata de un supuesto de caducidad que opera realmente como una potestad administrativa y no como una obligación legal.

#### **2.2.1.5.1. Doctrina administrativa sobre la naturaleza de la TPC.**

No fijándose plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria, ha de concluirse que habrá que estar al plazo general de seis meses fijado en el artículo 104.1 de la Ley General Tributaria, y no estando tampoco previstos expresamente los efectos de su transcurso sin haberse notificado resolución, podría en principio apreciarse que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.3 que analizamos, nos encontraríamos ante un supuesto de silencio administrativo positivo al tratarse de un procedimiento iniciado a instancia del interesado, lo que implicaría la aceptación, definitiva en vía administrativa, del valor propuesto por el contribuyente.

Sin embargo, la doctrina del TEAC, sustentada en abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha venido establecer exactamente lo contrario, al configurar la TPO como un procedimiento cuya naturaleza -aunque dialéctica- es esencialmente revisora del valor comprobado, siendo que por ello los efectos del silencio administrativo transcurrido el plazo máximo de resolución sin haber recaído la misma, resultan ser los propios de los recursos y reclamaciones administrativas; es decir, silencio negativo que implica la confirmación en vía administrativa del valor comprobado, así como el deber subsistente de resolver el procedimiento, que no cesa por el hecho de haber excedido su plazo máximo, de forma que dicho exceso temporal no produce, en ningún caso, la caducidad del procedimiento de TPO.

Así lo ha venido a establecer, entre otras, la resolución del TEAC de fecha 04/02/2016, (R.G.: 05040/2012/00/00) en la que se fija como doctrina que la circunstancia de que el procedimiento de tasación pericial contradictoria haya excedido su plazo máximo de 6 meses, son las que derivan de la

naturaleza jurídica que, según la jurisprudencia de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, tiene el procedimiento de TPC: se trata, según criterio del TEAC tomado de dicha jurisprudencia, de un “medio de impugnación” de la liquidación que se ejerce a través de un procedimiento específico. Por tanto, no es de aplicación el artículo 150.5 LGT, ya que no se vuelve al procedimiento inspector, sino que se está en una fase posterior, en un procedimiento de revisión de la liquidación que puso fin a dicho procedimiento, alternativo y previo a los recursos ordinarios, siendo que la superación del plazo máximo tendrá las consecuencias propias del silencio negativo.

Argumenta al respecto el TEAC en la resolución que analizamos:

“Así, el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia (Sentencias de 16 de diciembre de 2003; de 30 de abril de 1999; de 19 de diciembre de 2001; de 2 de enero y de 4, 5, 22 y 28 de marzo de 2002; y de 18 de enero de 2003, entre otras) viene a confirmar la naturaleza impugnatoria del procedimiento de TPC, pues señala que no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de ser “impugnados” de manera previa e independiente al acto de liquidación, sino solo aquellos respecto de los que exista una “previsión legal de esa impugnación, como ocurre en el supuesto contemplado en el artículo 52.2 Ley 230/1963, General Tributaria, a propósito de la tasación pericial contradictoria”, en que se reconoce el derecho a promoverla, “aparte de”, en todo caso, los demás procedimientos de revisión que enjuicien la comprobación fiscal.

Respecto de la primera cuestión, son reiterados los pronunciamientos que afirman que no se produce caducidad del procedimiento de TPC por la superación del plazo de seis meses, al haber sido éste procedimiento incoado por el propio obligado tributario, salvo que la dilación pudiera serle imputable, en cuyo caso operaría en su contra decayendo esta vía de revisión técnica de la valoración.

Así lo concluyó ya la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 noviembre 2009, recurso 353/2008: (...)”

### **2.2.2. Una excepción: El procedimiento de recaudación.**

Ya desde la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías, el procedimiento de apremio fue excluido del sometimiento a un plazo máximo de resolución, y quedó -como aún sigue hoy- únicamente constreñido en su duración temporal por el plazo de prescripción de la acción de cobro.

Efectivamente, en la Ley 58/2003 hoy vigente, el procedimiento de apremio queda expresamente excluido de la fijación de un plazo máximo de duración, pues el artículo 104.1 de la misma, tras establecer dichos plazos y determinar cómo habrá de computarse los mismos, dispone que queda excluido de tal regulación legal el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones, según especifica el precepto, podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

Es de convenir que no parece obedecer esta excepción a una voluntad del legislador, específicamente encaminada a recortar derechos y garantías del contribuyente en este concreto procedimiento, sino que más bien resulta el producto lógico de la naturaleza y de las características diferenciales del procedimiento administrativo de apremio respecto de los demás procedimientos de aplicación de los tributos contemplados en la Ley General Tributaria, de forma que, someter a aquel procedimiento al plazo general de seis meses, o a cualquier otro distinto e inferior al de prescripción, supondría sin duda poner los créditos tributarios en grave riesgo de falta, pues son muchas las posibles vicisitudes del procedimiento ejecutivo que aconsejan, bajo cualquier criterio lógico y de equidad, alargar lo más posible su extensión temporal. Piénsese, por ejemplo, en el largo proceso de localización, embargo, valoración y ejecución mediante subasta de bienes, muebles e inmuebles, así como en la problemática específica de las tercerías de dominio o de mejor derecho, en la dificultad del descubrimiento, localización y traba de bienes, en la indudable realidad de la existencia de conductas tendentes a ocultar patrimonios a la acción de los órganos de recaudación, o por último, y siempre a título meramente enunciativo y no exhaustivo o limitativo, del problema, tanto jurídico como de tramitación administrativa, que supone la cada vez más habitual concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución, ya sean administrativos o judiciales, ya sean individuales o universales; piénsese en la indudable ralentización -o incluso paralización- del procedimiento administrativo de apremio cuando, ya iniciado el mismo o incluso antes de comenzar, se declara un procedimiento concursal sobre el deudor a la Hacienda Pública.

### **2.3. Efectos de la caducidad en los procedimientos iniciados de oficio.**

Para determinar los efectos de la caducidad, entendida como el resultado de la excesiva duración del procedimiento por encima de su límite temporal legalmente establecido, hemos de acudir a lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley General Tributaria, en sus apartados 4 y 5.

De entrada, el artículo 104.5 no establece una única consecuencia en caso de concurrir un exceso sobre el límite legal de duración del procedimiento, sino que distingue diversas situaciones, y comienza sentando, como criterio general, que el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa produce los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

Tras ello, ofrece el precepto las diversas soluciones para los casos en los que no existe regulación expresa, distinguiendo entre actos declarativos de derecho y actos de gravamen; así, para los primeros, dispone en su letra a que los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables

derivados del procedimiento, y para los segundos, que son los típicos derivados de los procedimientos de comprobación tributaria, establece en su letra b que se producirá la caducidad del procedimiento.

Por su parte, el apartado 5 del precepto que analizamos establece el deber, que no la potestad administrativa, de que una vez producida la caducidad, ésta sea declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Y a continuación se plasman ya en el precepto los efectos de la caducidad, asentando que la misma no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero señalando seguidamente como efecto capital que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción ni se consideran requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la ley.

En consecuencia, el procedimiento caducado no produce efectos, en especial, no produce la interrupción de la prescripción, sin perjuicio de que las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conserven su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario, según dispone a continuación el artículo 104.5 que venimos escrutando, lo cual constituye la plasmación en el ámbito tributario del principio de conservación de los actos administrativos, instaurado desde antiguo en el derecho administrativo general.

Estos efectos, sin embargo, son para la Administración tributaria de menor gravedad y trascendencia que los derivados de otros vicios procedimentales, en la medida en la cual si no ha mediado prescripción del derecho a liquidar, puede iniciarse de nuevo el procedimiento, lo cual no se permite, por ejemplo, cuando el exceso temporal se produce en un expediente sancionador, como más adelante analizaremos.

## **2.4. Forma de cómputo de la duración de los procedimientos. Las notificaciones.**

Para su adecuado cómputo temporal, resulta imprescindible acotar en qué momento se inician y cuándo pueden darse por finalizados los procedimientos, siendo que la normativa dispone distinto rigor, a estos efectos exclusivamente, entre los requisitos exigibles a la notificación de inicio y los relativos a la notificación del acuerdo resolutorio, de ordinario el acuerdo de liquidación tributaria.

Para que un procedimiento de aplicación de los tributos pueda darse por válidamente iniciado, el acuerdo de iniciación, ya sea una comunicación, un requerimiento, o directamente una propuesta de liquidación, ha de notificarse de manera efectiva con formal conocimiento del obligado tributario; así ha de deducirse de lo dispuesto en el artículo 109

de la Ley 58/2003, que en relación a las notificaciones en materia tributaria, remite al régimen de notificaciones previsto en las normas administrativas generales, con determinadas especialidades establecidas en dicha Ley.

Sin embargo, para que el procedimiento pueda entenderse finalizado en plazo, el artículo 104.2 de la misma Ley rebaja la exigencia formal de la notificación, al establecer que para entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Continúa el precepto abordando la problemática específica de los sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, estableciendo que en tal caso la obligación de notificar dentro del plazo máximo se entiende cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada, lo cual constituye una novedad introducida por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley 58/2003.

Para los sujetos obligados legalmente obligados a recibir las notificaciones tributarias por vía telemática, la puesta a disposición electrónica por la AEAT, del acto administrativo en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica del obligado tributario habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, equivale a la formulación de un intento válido de notificación, efecto asimismo predicable para aquellos obligados, que sin estar legalmente obligados recibir notificaciones por vía telemática, opten voluntariamente por tal sistema.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe precisar que, como no podría ser de otra forma, el requisito de formulación de un intento válido de notificación -aunque infructuoso- para tener por notificado el acto administrativo dimanante del procedimiento cuya duración quiere así acotar el legislador, lo es exclusivamente a los solos efectos de la determinación del plazo de resolución del procedimiento, pues para que la liquidación tributaria sea válida y produzca efectos, han de cumplirse escrupulosamente con todos los requisitos formales de notificación de los actos administrativos de liquidación.

## **2.5. Hechos y circunstancias no computables para determinar el plazo de resolución: dilaciones, interrupciones y suspensiones.**

No todo el tiempo transcurrido entre la iniciación del procedimiento y su finalización ha de computarse como de efectiva duración del mismo, a efectos de la determinación del plazo efectivo de resolución y de si se excedió o no de su límite temporal.

El último párrafo del artículo 104.2 de la Ley General Tributaria acota los supuestos que no computan en la determinación del plazo máximo de resolución de los procedimientos, excluyendo de dicho plazo los días de duración de las siguientes circunstancias:

- a) Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.
- b) Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria
- c) Los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

A nivel de desarrollo reglamentario, hay que estar a lo dispuesto en los artículos 102, 103 y 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

A la luz de la normativa legal y reglamentaria indicada, nos encontramos con que los supuestos de interrupción justificada, las dilaciones por causa no imputable a la Administración y los períodos de suspensión del plazo, no se computan para determinar el plazo máximo de resolución de los procedimientos, y ello nos lleva a considerar dos problemas a efectos de la correcta determinación de dichas excepciones:

- a) Justificación en el expediente.
- b) Imputabilidad a la Administración o al contribuyente y forma de cómputo.

En cuanto a la primera cuestión, viene siendo un requisito exigido por los Tribunales Económico Administrativos, que dilaciones e interrupciones han de estar debidamente documentadas y justificadas en el expediente, y además, que deben constar recogidas y cuantificadas en el acuerdo resolutorio del procedimiento, normalmente el acuerdo de liquidación, en el que ha de hacerse referencia, para cada período de interrupción o dilación, el motivo del mismo: solicitud de ampliación de plazos, incomparecencia, falta de atención de requerimientos... No basta con que a la vista del expediente puedan detectarse por el Tribunal dilaciones o interrupciones; es necesario que estén justificadas, recogidas en el acuerdo de liquidación con mención de su causa o motivo y de los días transcurridos, señalando para cada supuesto la fecha de inicio y la fecha de finalización. No es misión de los TEA buscar en el expediente dilaciones para apuntalar el acto administrativo, sino revisar que, a la vista de las dilaciones, interrupciones y suspensiones debidamente especificadas por la Oficina gestora correspondiente, éstas efectivamente resulten imputables al obligado tributario y no a la AEAT. En el ámbito de competencias de la AEAT, estas exigencias se cumplen, en general a plena satisfacción, en el procedimiento inspector desarrollado por la Inspección de los tributos, pero no tanto por los órganos de Gestión Tributaria, con amplia capacidad de mejora en este extremo.

Y en lo que se refiere a la imputabilidad, más allá de la mera constatación de la existencia en el procedimiento de períodos en los que no se realizaron actuaciones, ya fuere por la Oficina gestora, ya por el obligado tributario, resulta preciso analizar un componente, cuasi intencional, en la conducta de

los sujetos intervinientes en el procedimiento, para dirimir a quien resulta imputable la inacción en el mismo, si a la Administración o al obligado tributario.

Así por ejemplo, ha venido asentándose por el TEAC doctrina en el sentido de que no toda dilación por no atender los requerimientos administrativos es totalmente imputable al obligado tributario; es la figura que ha venido en denominarse dilación continuada, que implica que, una vez incumplido el plazo de atención de un requerimiento, todo el tiempo posterior, transcurrido desde que se dejó de atender el requerimiento hasta que la Administración notifica formalmente la siguiente actuación en el procedimiento, no es íntegramente atribuible al obligado tributario, sino antes al contrario, a una falta de diligencia administrativa en la instrucción del procedimiento, el cual debe impulsarse de oficio.

## 2.6. Un caso especial: la caducidad en ejecución.

La problemática específica de la caducidad cuando media ejecución de una resolución dictada en vía económico-administrativa o judicial, arranca del contenido del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, en su redacción vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015, y de la interpretación que del mismo ha ido forjando la doctrina del TEAC y la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Así, dicho precepto vino a determinar que cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordenase la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberían finalizar en el período que restase desde el momento al que se retrotrajesen las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo (doce meses con carácter general según redacción original del precepto) o en seis meses, si aquel período fuese inferior, debiéndose computar el plazo desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

En relación a esta regulación, parcialmente modificada por la Ley 34/2015, se suscitaban las siguientes cuestiones:

- a) Aunque dada la ubicación del precepto en la Sección 2ª, en la que se regula el procedimiento de Inspección, del Capítulo IV, titulado “Actuaciones y procedimiento de inspección”, del Título III de la Ley General Tributaria, y el propio tenor literal del artículo al referirse a la orden de retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas han venido a ser concebidas en sentido amplio, y no estrictamente limitadas a las desarrolladas por los órganos de la Inspección de los tributos, abarcando también a las actuaciones de control tributario llevadas a cabo por los órganos de gestión tributaria en general, lo que incluye no sólo a las Dependencias de Gestión Tributaria de la AEAT, sino también a las Oficinas Liquidadoras de los Registros de la Propiedad, así como a las Oficinas de Gestión Tributaria de las Comunidades Autónomas, Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales y demás órganos territoriales con funciones gestoras en materia tributaria, y por último,

al procedimiento de recaudación. Así lo ha venido estableciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que hace extensivo el contenido del artículo 150.5 a los procedimientos de gestión, entre otras, en sentencias de 11/07/2007, 17/06/2010 y de 19/01/2012, jurisprudencia de la que se han hecho eco los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, entre ellos el TSJ de Castilla-La Mancha en sentencias nº 278 de 04/05/2015 (Rec. 220/13) y nº 571 de 12/06/2015 (Rec. 21/2012).

- b) Si bien la retroacción opera, en puridad, en caso de apreciarse defectos formales, ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria, también por vía jurisprudencial, establecida en sentencias del Tribunal Supremo de 30/01/2015 (recurso de casación 1198/2013) y de 18/06/2015 (recurso de casación 3531/2014), se ha aclarado que en los casos de ejecución de resoluciones económico-administrativas que, estimando en parte por razones sustantivas, anulen la liquidación inicialmente dictada ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, no tratándose en consecuencia de estimación parcial por razones formales, ni ordenándose la retroacción, para la determinación de su plazo de ejecución se aplica la regla del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, operando por ende las consecuencias previstas para su incumplimiento, es decir la caducidad, y no el plazo de un mes del artículo 66.2 del Reglamento General de Revisión en vía administrativa, cuyo incumplimiento no tiene, por contra, efectos preclusivos, ni produce la caducidad del expediente, sino que únicamente implica, en su caso, el cese del devengo de intereses de demora una vez superado aquél. La jurisprudencia expuesta ha sido acogida por el TEAC, entre otras, en resolución de fecha 10/09/2015 (R.G.: 6864-2013).
- c) En consecuencia, el plazo a observar para la ejecución de las resoluciones, parcialmente estimatorias, de los Tribunales Económico-Administrativos, ha de ser siempre el determinado por el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, ya se trate de la reparación de un vicio de naturaleza sustantiva, o de un vicio formal, quedando para estos casos inoperante el plazo de un mes establecido por el artículo 66.2 del Reglamento General de Revisión en vía administrativa.

## 2.7. Declaración de caducidad e inicio de un nuevo procedimiento.

Un vicio formal relativamente frecuente consiste en que, o bien no se declara formalmente la caducidad y se inicia, sin dicha declaración previa, un nuevo procedimiento, o bien declarándose la caducidad del primer procedimiento, dicha declaración se incluye, como mera mención, en el mismo documento en virtud del cual se inicia un segundo procedimiento.

Para ambos supuestos, el TEAC ha sentado como Doctrina, que seguimos estando ante un único procedimiento,

que por lo tanto continúa caducado. Así lo ha establecido en resolución de fecha 19/02/2014 (R.G.: 278/2014), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la que considera que en aquellos procedimientos que terminen por caducidad, no existe obligación de resolver expresamente declarando de oficio la caducidad, sólo en aquellos supuestos en los que esta vaya a ser la forma de terminación definitiva del procedimiento, esto es, en aquellos casos en los que la Administración no vaya a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos. Asimismo, en lo relativo a la necesidad de declaración expresa de caducidad en el caso de inicio de nuevo procedimiento se ha pronunciado también el TEAC en resolución de fecha 01/06/2010 (RG 00/0414/2009).

Razona también el TEAC, en la resolución de 19/02/2014 a la que nos venimos refiriendo, sobre la imposibilidad de notificar en el mismo documento la declaración de caducidad y el inicio del nuevo procedimiento; y sobre la necesidad de tramitación completa del nuevo. Tal precisión, aunque pudiera tildarse de excesivamente rigorista desde la perspectiva formal, resulta de una lógica aplastante desde la vertiente de la debida salvaguarda de los derechos del contribuyente, y ello por dos motivos:

- La resolución por caducidad es un acto administrativo, que pone fin a un procedimiento administrativo, mientras que el inicio de un nuevo procedimiento no pasa de ser un acto de trámite en el seno del mismo.
- En consecuencia, distintos son los efectos jurídicos en uno u otro caso, pues mientras que frente a la declaración de caducidad cabe interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, frente al documento de inicio de un procedimiento nuevo únicamente cabe la formulación de alegaciones o la aportación de documentación.

En consecuencia, la caducidad debe declararse, en todo caso, en documento distinto del que en su caso se utilice para comunicar el inicio de un nuevo procedimiento.

## 2.8. La caducidad en el procedimiento inspector, particularidades y novedades derivadas de la reforma de la Ley General Tributaria.

Ya sea bajo la redacción original del artículo 150 de la Ley General Tributaria, relativo al plazo de las actuaciones inspectoras, o bajo la nueva redacción dada al mismo por la Ley 34/2015, el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento no determina su caducidad, que debe continuar hasta su terminación, pero no se considera interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas, la cual queda nuevamente interrumpida por la realización de actuaciones, con conocimiento formal del obligado, con posterioridad a la finalización del plazo. Asimismo, los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada

con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del mismo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tienen el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la Ley. Por último, no son exigibles intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Asimismo, es oportuno indicar que, en virtud de la reforma operada en el artículo 150 de la Ley General Tributaria por la mencionada Ley 34/2015, las dilaciones e interrupciones en el procedimiento inspector no se excluyen ya del cómputo de su plazo máximo de resolución, que a cambio ha visto ampliada su duración, establecida ahora con carácter general en 18 meses, frente a los 12 anteriores.

### 2.9. La caducidad en el procedimiento sancionador, efectos.

El procedimiento sancionador tributario presenta, en lo relativo a la caducidad, una serie de características, específicas y diferenciales, respecto de los correspondientes a los diversos procedimientos de aplicación de los tributos.

Así, comienza el artículo 207 de la Ley General Tributaria estableciendo que el procedimiento sancionador en materia tributaria se regula, en primer lugar, por las normas especiales establecidas en el título IV de la Ley –dedicado a la potestad sancionadora– y por la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo. Seguidamente añade el precepto que, en defecto de tal normativa específica, habrá que estar a las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

El artículo 209 LGT regula la iniciación, siempre de oficio, del procedimiento sancionador en materia tributaria, y establece una primera –y ciertamente relevante– especialidad del mismo al disponer, en su apartado 2, que en los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración, de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación o de inspección, no pueden ser iniciados, respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento, una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Esta prohibición de iniciar procedimiento sancionador una vez transcurridos ya tres meses desde la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos del que la sanción trajere causa es una prohibición absoluta y radical, de forma que sería nula de pleno derecho cualquier sanción derivada de un procedimiento sancionador iniciado con trasgresión del plazo máximo legalmente establecido.

Conviene aclarar, no obstante, que la prohibición temporal analizada no alcanza a los procedimientos que se incoen para sancionar otros ilícitos tributarios, no derivados de liquidaciones administrativas, para los cuales rige el plazo general

de prescripción de cuatro años desde que se incurriera en la infracción, siendo sin embargo cuestión no pacífica si este tipo de ilícitos, cuando acaecen en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos del que derivará una liquidación administrativa, han de regirse en cuanto a la limitación temporal para su inicio, por la normativa propia y más restrictiva del procedimiento de liquidación, o por la normativa general de prescripción del derecho a sancionar las infracciones tributarias.

Piénsese por ejemplo en la sanción por no atender un requerimiento formulado en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, situación en la cual cabe preguntarnos si el plazo para la iniciación del procedimiento sancionador debería ser el de cuatro años de prescripción, a contar desde el momento del incumplimiento del requerimiento, o el de tres meses a computar desde la notificación de la liquidación producto del procedimiento en el que se dejó de atender tal requerimiento.

A continuación, el artículo 211 regula la terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria, estableciendo en su apartado 1 que lo hará mediante resolución o por caducidad.

Respecto de la duración del procedimiento y del exceso de duración sobre el plazo máximo, dispone el apartado 2 del artículo que el mismo debe concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo cual lo equipara en este extremo a la regla general de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Y en cuanto a los efectos del vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa, dispone el apartado 4 del precepto que se producirá la caducidad, lo cual de nuevo implica el pliegue de la regulación del procedimiento sancionador a la normativa general de los procedimientos tributarios, pero sin embargo, marca el punto de partida hacia las restantes diferencias entre uno y otros.

Así, en primer lugar, señala el artículo que la declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado, lo cual denota que ahora sí estamos ante una potestad administrativa y no ante un deber impuesto por la Ley, como sucede con la declaración de caducidad de un procedimiento de aplicación de los tributos.

Y a continuación, nos muestra el precepto la siguiente gran diferencia respecto de los efectos últimos de la caducidad respecto de los propios de los procedimientos de aplicación de los tributos, pues en el caso del procedimiento sancionador, la caducidad impide –categóricamente– la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

En definitiva, la caducidad del procedimiento sancionador implica siempre el decaimiento definitivo del derecho a sancionar cualquier conducta infractora en el ámbito tributario; es decir, la caducidad del procedimiento sancionador conlleva en la práctica la prescripción del derecho a imponer sanción.

## 2.10. La caducidad en el procedimiento de derivación de responsabilidad.

El procedimiento frente a responsables y sucesores está regulado en la Sección 3ª del Capítulo V, relativo a las actuaciones y procedimiento de recaudación, del Título III de la Ley General Tributaria. No existe referencia legal respecto del plazo máximo de resolución de estos procedimientos, pero sí reglamentaria, pues en el apartado 1 artículo 124 del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005), relativo a la declaración de responsabilidad, se dispone que el plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento es de seis meses.

Por lo tanto, hemos de estar al plazo general de seis meses del artículo 104 de dicha Ley, así como a los efectos producidos por el transcurso de dicho plazo máximo de resolución, es decir la caducidad, al tratarse de procedimientos iniciados de oficio, susceptibles de producir actos desfavorables o de gravamen.

## 3.- OTROS VICIOS PROCEDIMENTALES Y CONCLUSIÓN FINAL.

Como se indicó al inicio de este estudio, además de la caducidad, concurren con frecuencia otros defectos de forma que determinan la anulación de los actos administrativos en materia tributaria en la vía económico-administrativa: falta de

motivación de los actos administrativos, realización de actuaciones de control tributario mediante procedimientos inadecuados, falta de especificación del procedimiento a utilizar, actuaciones que exceden de su alcance inicial, comprobación de valores sin ofrecimiento de TPC, defectos en las notificaciones, etc.

El análisis de todos ellos merece una reflexión individualizada y exhaustiva, que excede ya de los límites de este estudio, centrado en la caducidad, siendo deseable que la puesta de manifiesto de todos estos errores, de naturaleza formal, constituya al menos una llamada de atención a los diversos órganos encargados de la aplicación del sistema tributario, de cara a poner especial celo formal en todas sus actuaciones, pues resulta en cierto modo frustrante que en la vía económico-administrativa, haya que estimar las pretensiones de determinados segmentos de obligados tributarios que, siendo claros autores de conductas intencionadamente fraudulentas, se amparen en este tipo de errores para conseguir, en ocasiones de manera ya definitiva, defraudar a la Hacienda Pública, y ello a pesar de la actuación, habitualmente bien planteada y argumentada jurídicamente respecto de las cuestiones de fondo, por parte de los órganos con competencias en materia de control tributario; y lo que resulta más frustrante aún, la necesidad de apreciar de oficio estos vicios formales por parte de los TEA, sin que el reclamante los advierta siquiera.

|   |           |
|---|-----------|
| <b>TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL .....</b>  | <b>17</b> |
| Efectos de las consultas vinculantes. Resolución de 24 de noviembre de 2016 .....   | 17        |
| Arrendamientos de viviendas en los que el arrendatario es persona jurídica que va a destinar las mismas al alojamiento de sus trabajadores. Resolución de 15 de diciembre de 2016 ..... | 21        |

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### Efectos de las consultas vinculantes. Resolución de 24 de noviembre de 2016

Las consultas vinculantes tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso.

**Primero.** Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

**Segundo.** Tal como se describe en los antecedentes de hecho, el IVIMA concedió a P... unos derechos de superficie sobre dos fincas por plazo de 20 años, obligándose la superficiaria a construir unos inmuebles en dichas fincas y a cederlos en arrendamiento al IVIMA hasta la expiración del citado plazo.

Posteriormente, P... construye los inmuebles, y los cede en arrendamiento al IVIMA (en 2007 en relación con una de las fincas, y en diciembre de 2008 por la otra), quien los arrienda a terceros.

Ya en 2010, estando los inmuebles en posesión del IVIMA, P... transmite los derechos derivados de los citados derechos de superficie a A..., y la Administración autonómica considera que las transmisiones engloban también sendas entregas de bienes en lo que se refiere a las edificaciones construidas, entregas de bienes que se encuentran exentas de IVA por ser segundas transmisiones, y por tanto procede su tributación por ITPAJD en su modalidad de TPO.

Conviene, en primer lugar, aludir de forma breve al concepto de derecho de superficie, que puede definirse como un derecho real limitado que permite a su titular construir sobre o debajo de suelo ajeno, obteniendo la propiedad

temporal de lo edificado ya que expirado el plazo por el que se constituyó, lo edificado o plantado debe revertir al propietario del suelo. Entre los principales derechos del superficiario se encuentra el derecho a construir la edificación en cuestión siendo titular de la propiedad de lo edificado por lo que tiene todas las facultades dispositivas que se derivan de la misma, como la facultad de usar y disfrutar de la edificación conforme a su destino y defenderla tanto en juicio como fuera de él.

En el presente caso, la concesión del derecho de superficie lleva aparejada una peculiaridad relevante a los efectos de analizar las consecuencias tributarias de la operación: el concedente del derecho de superficie o propietario del suelo, IVIMA, una vez terminada la construcción del edificio pasa a ser el arrendatario de la edificación hasta que se produce la reversión, cuando adquiere la condición de propietario del mismo, momento en el que tiene lugar la transmisión jurídica del poder de disposición. Es decir, se trata de un negocio jurídico atípico en el que el concedente del derecho de superficie disfruta de las facultades de uso y disfrute sobre lo edificado por el superficiario hasta el momento de la reversión.

Debemos destacar que sobre este tipo de operaciones se ha pronunciado anteriormente este TEAC en el sentido de considerar que al ceder el edificio en arrendamiento al ente público titular del terreno, se realiza una entrega de bienes a efectos del IVA puesto que se asimila a un contrato de arrendamiento venta (Resolución TEAC de 20 de marzo de 2014, RG 1137/2012).

La oficina liquidadora de la Comunidad Autónoma, considera que junto a la transmisión del derecho de superficie, P... está transmitiendo a A... los inmuebles construidos sobre los terrenos, y ello en base a la consulta de la

Dirección General de Tributos V1610/2007. En esta consulta se analiza la transmisión de derechos de superficie junto con los inmuebles construidos, y declara que resulta indubitado que la entidad consultante está disponiendo de su derecho de propiedad sobre las construcciones existentes, atribuyendo al nuevo propietario todas las facultades de que disponía hasta ese momento y realizando una entrega de bienes a efectos del IVA.

Frente al criterio del órgano gestor, A... alega (ya en las alegaciones previas a las Liquidaciones provisionales, y también ahora ante este TEAC) que la doctrina vinculante de la DGT es distinta, en base a las consultas V2405/2007, V0545/2009 y V2390/2011.

Así, la consulta en la que se basa la Comunidad Autónoma de Madrid analiza la transmisión de derechos de superficie e inmuebles construidos, supuesto que no es exactamente coincidente con el que se examina en el caso de A..., pues en su caso antes de la transmisión ya se habían puesto las edificaciones en poder del IVIMA para su arrendamiento a terceros, por lo que P... no disponía de la propiedad de las edificaciones y no podía transmitírselas a A...; lo único que se produce es la transmisión de los derechos de crédito derivados de los derechos de superficie.

Las consultas en las que se basa A... son las siguientes:

- V2405/2007: la consultante desea adquirir derechos de superficie a sociedades adjudicatarias de los mismos, una vez construidos los inmuebles y habiendo sido éstos arrendados al IVIMA. La DGT considera que al efectuarse la transmisión del derecho de superficie, no opera ninguna entrega de bienes sobre los inmuebles porque estos ya se han entregado al IVIMA y se perfeccionó una transmisión al ponerse en su posesión; si el superficiario cede su posición frente al IVIMA a un tercero, está transmitiendo a éste el derecho de crédito que ostenta respecto del IVIMA. Se trata de una transmisión de créditos exenta de IVA por el artículo 20.Uno.18.e) de la LIVA.
- V0545/2009: la consultante desea adquirir derechos reales de superficie constituidos sobre inmuebles cedidos en arrendamiento al IVIMA. La DGT reproduce los criterios de la consulta V2405/2007, y considera la operación una transmisión de créditos exenta de IVA.
- V2390/2011: la consultante transmite derechos reales de superficie constituidos sobre inmuebles cedidos en arrendamiento al IVIMA. La DGT considera que lo que se transmite no es sólo un derecho de crédito (derecho a percibir una renta) sino que es comprensivo de toda su posición jurídica, incluyendo los diversos derechos y obligaciones de la misma; la entidad adquirente recibe el derecho a cobrar la renta del IVIMA, y se convierte en sujeto obligado al cumplimiento de todas las obligaciones del contrato de arrendamiento, como reparaciones en el inmueble y pago de cargas del inmueble. Por tanto,

la transmisión del derecho de superficie implica la realización de una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA.

**Tercero.** Con carácter previo a emitir nuestra opinión en relación con la cuestión controvertida que se fija en estas reclamaciones, debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas:

*“1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.*

*En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.*

*Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. (...)”.*

Las actuaciones de comprobación desarrolladas por Administración autonómica son actuaciones de aplicación de los tributos, según establece el artículo 83 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

*“1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (...)”.*

Por tanto, la Inspección y los órganos de gestión, en el ejercicio de sus actuaciones de comprobación, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, están vinculados por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que deben aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos

y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto; lo que no ocurre en el caso que estamos examinando, sobre la que este TEAC no se ha pronunciado expresamente.

Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto.

De lo expuesto, se deduce que la consulta V1610/2007 (en la que se basa la Administración) contiene unos hechos o circunstancias respecto a los que no existe identidad con los correspondientes a la entidad reclamante, puesto que en ella no se analiza el supuesto de transmisión de los derechos de superficie una vez que los inmuebles ya están en posesión del IVIMA.

Por el contrario, las consultas en las que basa sus alegaciones A... si estudian el mismo caso que el planteado en los presentes expedientes. Por tanto, el órgano de gestión debió aplicar los criterios reflejados en las citadas consultas al dictar sus liquidaciones provisionales, con independencia de su discrepancia respecto a los mismos. Y desde luego no cabe considerar que la oficina gestora desconociera el criterio de las Consultas de la DGT sobre la operación en concreto, en primer lugar por su deber de conocer la doctrina administrativa sobre las cuestiones que regulariza, y en segundo lugar porque la propia reclamante basó sus alegaciones frente a la propuesta de Liquidación en esas mismas consultas, citándolas y reproduciéndolas. Y es que la oficina gestora ni siquiera contesta o valora las alegaciones presentadas, se limita a reproducir lo ya dicho en la Propuesta de Liquidación sin motivarlo más allá, ni explicar si deja de aplicar el criterio vinculante de la DGT por algún motivo que desconozcan el obligado tributario y este Tribunal. Y a mayor abundamiento, además de lo anterior, la oficina liquidadora impone sanciones a la entidad, siendo consciente y teniendo conocimiento del distinto criterio de la DGT en cuanto a la tributación de esas operaciones, lo que desde luego excluiría la imposición de sanción por interpretación razonable de la norma.

Es relevante en este sentido la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 16 de marzo de 2011, recurso 260/2008, que en su fundamento de derecho quinto señala lo siguiente:

*“Tal y como expuso esta Sala y Sección en Sentencia de fecha 21 de diciembre de 2006 -rec. núm.814/2003 -, entre otras, el dictamen del Director General de los Tributos es un instrumento válido para fundamentar la cuestión controvertida, y está expresado en términos incondicionales y claros.*

*En efecto, en el presente supuesto el planteamiento de la consulta es claro y no se presta a confusión, en la medida en que se expone con rigor y detalle el presupuesto de hecho, al igual que también es diáfano el sentido de la*

*consulta, cual es interrogar sobre si la nueva ayuda forma parte de los ingresos de explotación platanera pudiéndose aplicar, respecto de los mismos, la bonificación controvertida. (...).*

*En este caso, no sólo el planteamiento de la consulta es claro y no se presta a confusión, en la medida en que se expone con rigor y detalle el presupuesto de hecho, al igual que también es diáfano el sentido de la consulta, sino que es incluso más diáfano, si cabe, la respuesta de la consulta, que es inequívoca, clara y no da lugar a confusión alguna.*

*Esta consulta resulta vinculante, dada la fecha en que ha sido emitida, conforme a lo dispuesto en el art. 89.1 de la Ley General Tributaria de 2003, pero aún en el caso de que no lo fuere, ya ha expuesto esta Sala en Sentencia de fecha 21 de diciembre de 2006 -rec. núm. 814/2003 -, anteriormente referida, que "el hecho en que tanto se insiste de que la consulta no sea vinculante no autoriza a pensar que carece por completo de valor alguno, pues una Administración que sirve con objetividad los intereses generales, más allá de sus propios intereses como organización, debe respetar el criterio jurídico de los órganos llamados, en mayor o menor medida, a sentar doctrina administrativa. Desde esta perspectiva, que la consulta no sea vinculante no autoriza a desconocerla pura y simplemente sin incurrir en una cierta arbitrariedad, prohibida en el artículo 9.3 de la Constitución, al margen de que, en el seno de la propia organización administrativa, quedaría también resentido el propio principio jerárquico, pues se dejaría al albedrío de cualquier órgano de mayor o menor importancia, central o periférico, desdecirse de los autorizados criterios de un órgano que, entre sus competencias, ostenta una significativa en materia de consultas".*

*De ahí que, cuando menos, debió motivarse en Derecho, lo que en modo alguno se ha hecho, qué razones había para considerar errónea, de hecho o de derecho, la resolución de la D.G.T. y por qué se aparta el órgano de resolución de lo dictaminado para responder a una consulta, con posible vulneración, al no hacerlo, de lo prevenido en el artículo 54.1.c) de la Ley 30/92, a cuyo tenor "serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: c) Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos", máxime teniendo en cuenta que no hay razón alguna para excluir el deber de motivar cuando el criterio haya sido sentado en procedimientos que, aunque diferentes a aquél en que debe dictarse resolución, tienen por objeto, precisamente, una función de orientación y consulta -a la postre, de favorecer la seguridad jurídica- orientar a los administrados y también a la propia Administración para el correcto ejercicio de sus potestades, siempre con el sometimiento, en su actuación, al control jurisdiccional.*

*De ahí que el respeto al principio de confianza legítima, reconocido en el artículo 3.1, segundo párrafo, de la Ley 30/92,*

*imponga a la Administración la carga de expresar los motivos por los que juzga inaplicable, erróneo o contrario a Derecho el contenido propio de una consulta, sin que para llenar esta exigencia sea suficiente aducir, como se hace en el escrito de contestación a la demanda, lo siguiente: "En este contexto, a pesar de lo manifestado por la Dirección General de Tributos en las consultas que invoca la actora, no podemos compartir la configuración de esas ayudas como "rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas..." que es precisamente la base sobre la que se aplica la reducción del 50% de la cuota...", pues tal afirmación no desacredita como tal la conclusión material de la consulta".*

En términos similares se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2007, recurso 320/2004.

Asimismo, el carácter vinculante de las consultas tributarias escritas para los órganos de aplicación de los tributos se recoge en la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 29 de septiembre de 2011, RG 591/2010, en cuyo fundamento de derecho sexto se expone:

*"(...) según el artículo 89 de la Ley General Tributaria, (...), las contestaciones a las consultas exclusivamente tienen carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, y no para los órganos de revisión entre los que se encuadran los Tribunales Económico-Administrativos. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar".*

En el sentido expuesto se ha pronunciado ya este Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones de 22 de septiembre de 2015, RG 3253/2011 y RG 2294/2013, y de 17 de noviembre de 2015, RG 3923/2013.

Este carácter vinculante se da, tanto respecto de la Administración del Estado como de las Comunidades autónomas, pues la contestación de las consultas corresponde a la DGT aun cuando hablemos de tributos cedidos, tal y como deriva del artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y

Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Es cierto que las consultas V2405/2007 y V0545/2009 declaran que se trata de una transmisión de derechos de crédito, prestación de servicios con naturaleza de operación financiera exenta de IVA; y la consulta V2390/2011 (y la posterior, aunque no alegada V2204/2015) declaran que no sólo se transmiten derechos de crédito sino también los derechos y obligaciones derivados del contrato de arrendamiento con el IVIMA, siendo por tanto una prestación de servicios sujeta y no exenta de IVA.

A..., en sus alegaciones, al hacer referencia a la consulta V2390/2011, manifiesta que en su caso concreto no asume ninguna obligación derivada del contrato de arrendamiento pues todos los gastos son de cuenta del IVIMA.

No obstante, no procede entrar a valorar tampoco esta cuestión. Tanto en las consultas V2405/2007 y V0545/2009, como en las consultas V2390/2011 y V2204/2015, la DGT considera que se trata de prestaciones de servicios. Al margen de si son servicios financieros exentos, o sujetos y no exentos, en cualquier caso las prestaciones de servicios aun cuando estén exentas no tributan por TPO, de lo que deriva en todo caso la anulación de las liquidaciones practicadas, y sin pronunciarnos acerca de la tributación de la operación en el IVA, sobre la que no nos pronunciamos por no ser el objeto del presente procedimiento.

De acuerdo con todo lo anterior, este Tribunal Económico-Administrativo Central declara no ajustadas a Derecho las liquidaciones provisionales impugnadas, procediendo su anulación; señalando, como se ha expuesto anteriormente, que este Tribunal no se pronuncia sobre la cuestión controvertida planteada en el fondo del asunto, anulando por la razón que se acaba de exponer.

**Cuarto.** Anuladas las liquidaciones provisionales dictadas por el órgano de gestión, procede en igual medida anular los acuerdos sancionadores dictados por el mismo órgano y derivados de las actuaciones de comprobación anteriores.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas, ACUERDA: Estimarlas.

## Arrendamientos de viviendas en los que el arrendatario es persona jurídica que va a destinar las mismas al alojamiento de sus trabajadores. Resolución de 15 de diciembre de 2016

El arrendamiento de una vivienda a una entidad jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, sino que cede su uso a un tercero, está sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con determinadas salvedades. Esto es, con la dicción del artículo 20.Uno.23º letra b) de la Ley del IVA, la exención se aplica a los arrendamientos destinados únicamente a vivienda del propio arrendatario, siempre que no se subarriende en todo o en parte

**Primero.** Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a analizar en la presente reclamación consiste en determinar si el acuerdo por el que se desestima la resolución de rectificación de autoliquidación es conforme a derecho o no, para lo cual es necesario determinar si procede o no la exención regulada en el artículo 20.Uno.23.b) de la LIVA en el supuesto objeto de controversia.

**Segundo.** Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo planteada en la presente reclamación económico-administrativa, procede atender las alegaciones formuladas por la entidad recurrente en relación con la calificación del procedimiento iniciado.

El obligado tributario alega que se trata de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, regulado en el artículo 221 de la Ley 58/2003 General Tributaria. El citado precepto establece:

“ 1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a. Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b. Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c. Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido

*para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta Ley.*

d. Cuando así lo establezca la normativa tributaria (...)

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley (...).”

Es decir, de acuerdo con la normativa transcrita, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos únicamente puede iniciarse cuando concurre alguno de los supuestos contemplados en la propia norma. En el presente caso, no nos encontramos ante ninguno de dichos supuestos, ya que el interesado lo que considera es que se le han repercutido unas cuotas de IVA de forma improcedente, por lo que solicita la devolución de las mismas. Esto es, nos encontramos ante el supuesto regulado en el apartado 4 del artículo 221 de la LGT, que remite al procedimiento de rectificación de autoliquidación regulado en el artículo 120 de la misma ley.

El apartado tercero del artículo 120 de la Ley General Tributaria establece que “cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”.

El desarrollo reglamentario del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se encuentra recogido en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT).

El artículo 129 del RGAT regula las especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas. Así, en su apartado 2 establece que “los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos

*a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2033, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo”.*

El citado artículo 14 del RD 520/2005 establece:

*“ 1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades: (...)*

*c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión (...).*

*2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades: (...)*

*c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurran los siguientes requisitos: (...).*

*3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido”.*

En conclusión, la normativa tributaria reconoce legitimidad para solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos a las personas o entidades que hayan soportado tal repercusión, instando la rectificación de las autoliquidaciones del IVA en las que, en su caso, figuren declaradas por los sujetos pasivos que repercutieron el IVA, las cuotas cuya devolución se solicite.

De manera que, en base a lo expuesto en el presente Fundamento de Derecho, este Tribunal desestima las alegaciones formuladas por el recurrente en relación a la calificación del procedimiento, confirmando así el acuerdo recurrido en este punto.

**Tercero.** A continuación procede el análisis del resto de las alegaciones formuladas por la entidad reclamante en relación con la cuestión de fondo suscitada, esto es, determinar si procede o no la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.23º.b) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido a los arrendamientos de viviendas en los que el arrendatario es una persona jurídica que va a destinar las mismas al alojamiento de sus trabajadores.

En el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se dispone que estarán exentos:

“Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: (...)

*b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.*

*La exención no comprenderá: (...)*

*f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior. (...).”*

Aun cuando nos encontramos ante una cuestión que no ha sido analizada de manera asidua por este TEAC, en un primer momento señalamos que no estamos exclusivamente ante una exención de carácter objetivo, sino que es esencialmente finalista, de forma que no atiende sólo a la naturaleza del bien inmueble que se arrienda para concretar la exención o no, sino que se requiere que el propio arrendatario destine el inmueble a su uso como vivienda. Así, en la primera de ellas, se apuntó: “en el caso que nos ocupa entendemos que existen por un lado un arrendamiento (prestación de servicios de acuerdo con la Ley del IVA), entre la reclamante en primera instancia y ..., y de otro tantas prestaciones de servicio, desconocemos si onerosas o gratuitas, como cesiones haya habido del uso del inmueble a favor de sus directivos o de terceras personas por parte de la sociedad arrendataria. La exención controvertida sólo resulta aplicable cuando el propio arrendatario destine el inmueble a su propia vivienda, circunstancia que no concurre en este caso en el que la casa, y así se contempla en el propio contrato, va a ser objeto de cesión a terceros”. En la segunda de las resoluciones se indicó: “El Patronato no presta el servicio pretendidamente exento a los miembros del Cuerpo Armado y sus familias, puesto que no es con ellos con quienes contrata el arrendamiento, sino con un Centro directivo del Ministerio del Interior, cuyo arrendatario no lo utiliza exclusivamente como vivienda. Razón por la cual debe declararse no aplicable la citada exención”.

Un análisis de ambas resoluciones lleva a la conclusión de que en los supuestos en los que se ha negado la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA, como se indica en las mencionadas resoluciones, son en un caso por no ser el uso exclusivamente el de vivienda, y en el otro por recoger expresamente el contrato de arrendamiento que la vivienda iba a ser objeto de cesión a terceros.

Con posterioridad, este TEAC ha llevado a cabo una interpretación de la exención que ha permitido el reconocimiento de la misma, cuando el arrendatario utilizaba el inmueble para

uso de terceras personas, siempre y cuando se realizase en el ejercicio de la actividad propia no sujeta que ejercía el arrendatario. Así, en resolución de 15 de diciembre de 2004 (RG 391/2002), se indica en el Fundamento de Derecho Quinto:

“(…) En definitiva, nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de vivienda que ha sido celebrado por una entidad a fin de que residan en el mismo enfermos mentales cuya capacidad de obrar se encuentra mermada.

Pues bien, a la vista de ello, y teniendo en cuenta que, como señala la propia Dirección General de Tributos, entre otras en su consulta de 23 de mayo de 2002, la regulación de la exención que se contiene en el artículo 20.uno.23º no es de carácter objetivo, sino finalista, que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo preceptivo la exención cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso; es decir, la arrendataria del inmueble ha de destinar el mismo a uso de vivienda; entendemos procedente declarar que el arrendamiento que examinamos quedará exento al darse las siguientes circunstancias o condiciones:

**\*\*.-** El uso pactado del arrendamiento es el de vivienda, y el arrendatario lo destina directamente a ello, sin realizar en él actividad empresarial o profesional alguna. Esto es, hay un uso efectivo y propio como vivienda, pues la destina a la actividad y fines propios de la entidad de ayuda y apoyo a personas con minusvalía psíquica.

**\*\*.-** No existe ánimo de explotar el bien inmueble por parte del arrendatario, para obtener un beneficio económico, del tipo que sea. El propio contrato establece la prohibición del subarriendo o cesión a terceros; no existe actividad empresarial o profesional en la entidad jurídica que es arrendataria por la actividad que realiza de ayuda a los enfermos mentales.

**\*\*.-** Frente a otras situaciones, en las que el arrendatario cede a terceros el uso de la vivienda (directivos, empleados), en el supuesto que examinamos no existe contraprestación propiamente dicha por parte de las personas físicas que residen en la vivienda. Tampoco supone el uso de la vivienda por quien reside en la misma una retribución en especie, bien de trabajo, bien de capital inmobiliario.

**\*\*.-** La vivienda es empleada por asociados o miembros de la asociación, o personas físicas que reciben de la asociación la ayuda precisa para desenvolverse habitualmente, y que la generalidad de ellos tiene mermada o limitada en su totalidad la capacidad de obrar, por lo que no pueden celebrar por sí mismos los contratos de arrendamiento que examinamos”.

De forma análoga se ha pronunciado también la Dirección General de Tributos, entre otras en la consulta vinculante de fecha 9 de marzo de 2016 (V0854/2016): "Por el contrario, cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, como señala el artículo 5, apartado uno, letra a) párrafo segundo, de la Ley 37/1992, o actúa, por cualquier otra razón,

como consumidor final, ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas”.

Es decir, que de acuerdo con la doctrina señalada por este Tribunal, el arrendamiento de una vivienda a una entidad jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, sino que cede su uso a un tercero, está sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la salvedad transcrita en los párrafos anteriores. Esto es, con la dicción del artículo 20.Uno.23º letra b) de la Ley del IVA, la exención se aplica a los arrendamientos destinados únicamente a vivienda del propio arrendatario, siempre que no se subarrende en todo o en parte.

La cuestión será determinar si dicho subarrendamiento debe producirse en un momento posterior a la celebración del contrato de arrendamiento, o lo que es lo mismo, si dentro del ámbito de la exención pueden incluirse aquellos supuestos en los, siendo el arrendatario una persona jurídica, de manera concreta y específica, en el propio contrato de arrendamiento, figure ya la persona o personas usuarias últimas del inmueble, de manera que se impida el subarrendamiento o cesión posterior a personas ajenas a aquellas designadas en el contrato de arrendamiento; no facultándose al arrendatario ni a subarrendar o ceder la vivienda ni a designar con posterioridad a la firma del contrato a las personas físicas usuarias del inmueble, no teniendo la posibilidad de que la vivienda se destine a su utilización por distintas personas físicas durante la vigencia del contrato de arrendamiento. En definitiva, debe concretarse si las estipulaciones contractuales del arrendamiento evidencian que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble fuese objeto de uso por una persona física concreta, sin que por ello y en caso afirmativo, se acuda a una interpretación extensiva de la exención no permitida por el ordenamiento tributario.

La dicción del precepto y finalidad de la exención deben permitir incluir este supuesto en la norma, dado que con ello no se violenta ni su ámbito de aplicación ni la finalidad perseguida por el legislador. En este sentido se deduce que lo que se pretende con la exención es que la finalidad del contrato de arrendamiento debe ser únicamente servir de vivienda a una concreta persona, es decir, que cuando se acredita que no existe un negocio jurídico posterior al contrato de arrendamiento por el que se cede el uso de la vivienda (porque se concreta la persona física o personas físicas que van a ocupar el inmueble destinado a vivienda), y que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, cualquiera que sea su título o el motivo de la cesión, debe incluirse la operación dentro de la exención que ahora examinamos.

No se incluirá en el ámbito de aplicación de la exención aquel contrato de arrendamiento por el que se faculta al arrendatario a designar a las personas que vayan a ocupar la vivienda. Esta designación posterior de la persona o de

las personas (es así cuando puede destinarse a un uso de distintas personas por períodos temporales inferiores al del contrato de arrendamiento de forma sucesiva) que van a ocupar el inmueble no puede sino comportar una cesión o subarriendo que impide que el arrendamiento este exento de IVA.

La conclusión anterior no es contraria a la interpretación que de esta exención ha realizado el TJUE en una jurisprudencia extensa (entre otras, sentencias de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99; de 9 de octubre de 2001, asunto C-409/98, Mirror Group; de 9 de octubre de 2001, asunto C-108/99, Cantor Fitzgerald International; de 8 de mayo de 2003, Seeling, C-269/00; de 12 de junio de 2003, asunto C-275/01, Sinclair Collis; de 18 de noviembre de 2004, asunto C-284/03, Temco Europe; de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn; de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P.; de 11 de junio de 2009, asunto C-572/07, RLRE Tellmer Property; de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse; de 18 de julio de 2013, asunto C-210/11 y C-211/11, Medicom; y de 22 de enero de 2015, asunto C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne).

De acuerdo con esta jurisprudencia, la interpretación del concepto de arrendamiento de bienes inmuebles no puede depender de la lectura que dicho concepto reciba en el Derecho civil de un Estado miembro. Estamos ante un concepto autónomo de derecho comunitario que debe definirse para todo el ámbito de la Unión. Además las exenciones deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, aunque esta norma de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones hayan de entenderse de modo que las prive de sus efectos. O lo que es lo mismo, esta exigencia de interpretación estricta no significa, sin embargo, que los términos empleados para definir las dispensas hayan de entenderse de una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen.

Teniendo en cuenta los anteriores principios, el TJUE nos indica que la norma comunitaria no define el concepto de «arrendamiento» y tampoco se remite a las definiciones adoptadas al respecto por la normativa de los Estados miembros. Añade que la característica fundamental del concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» a efectos de la aplicación de la exención que examinamos, es que consiste fundamentalmente en el hecho de que un arrendador confiere a un arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho, siendo el propietario quien

realiza la prestación de servicios imponible y el arrendatario quien entrega, a cambio de ésta, la contrapartida. Para apreciar si esta definición conviene a un contrato en particular, han de tomarse en consideración todas las características de la operación y las circunstancias en las que se desarrolla, o lo que es lo mismo, es preciso tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos. A este respecto, el elemento decisivo es la naturaleza objetiva de la operación, cualquiera que sea la calificación que las partes le hayan otorgado. En definitiva, para que exista arrendamiento de un bien inmueble a efectos de la exención es necesario que concurren todos los requisitos que caracterizan a esa operación, a saber, que el propietario de un bien inmueble haya cedido al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo convenido; aplicándose la exención a la concesión de arrendamientos de inmuebles, pero no a las operaciones que únicamente se basan en éstos o que les son accesorias, sin que sean efectuadas por el propio propietario.

En el presente caso, la entidad recurrente, persona jurídica, es la que figura como arrendataria en diferentes contratos de arrendamiento de vivienda, que de acuerdo con las manifestaciones realizadas por la interesada van a ser utilizados como vivienda de algunos de sus empleados y familiares, sin concretar las personas o usuarios de los inmuebles, el plazo durante el cual lo utilizarán, y si van a ser exclusivamente las personas designadas las usuarias del inmuebles, no pudiendo utilizarse por ninguna otra persona física.

Por tanto, en el supuesto aquí planteado, no concurre ninguna de las salvedades establecidas por este Tribunal para considerar aplicable la exención del artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA a los arrendamientos suscritos por la entidad reclamante, ya que el inmueble no puede constituir la vivienda del arrendatario de nuestro supuesto por ser una persona jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, siendo indudable que el destino pactado no tiene lugar hasta que la sociedad arrendataria cede o subarrienda el inmueble a la persona física ajena al contrato, lo que se produce necesariamente aunque una cláusula contractual prohíba tanto la cesión como el subarriendo, por cuanto ni se concretan las personas físicas que los utilizarán, ni que sean exclusivamente unas personas concretas, ni se impide la cesión a distintas personas de manera discontinua o por períodos inferiores al fijado en el contrato de arrendamiento.

Por todo lo expuesto:

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económico administrativa,

ACUERDA: Desestimarlo.

## TRIBUNAL SUPREMO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 26

Aplicación del coeficiente multiplicador cuando el patrimonio preexistente es negativo. Sentencia de 23 de noviembre de 2016 ..... 26

Reducción de la base imponible y nueva valoración de acciones de una sociedad mercantil dedicada al arrendamiento. Sentencia de 29 de noviembre de 2016 ..... 32

Tratamiento de las parejas homosexuales que convivieran more uxorio cuando no podían contraer legalmente matrimonio a efectos de la reducción del art. 20.2 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Sentencia de 12 de diciembre de 2016..... 42

## TRIBUNAL SUPREMO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### Aplicación del coeficiente multiplicador cuando el patrimonio preexistente es negativo. Sentencia de 23 de noviembre de 2016

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Son antecedentes a considerar recogidos por la resolución del TEAC, los siguientes:

El 16 de mayo de 2010 falleció en Alcobendas-La Moraleja(Madrid) don Maximo, en estado civil de viudo, sin descendientes ni ascendientes. Se tramitó expediente de declaración de herederos ab intestato ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 4 de Alcobendas. Y dicho Juzgado dictó auto de 4 de noviembre de 2010, por el que se declaraba únicos y universales herederos ab intestato del fallecido, por partes iguales, a sus siete sobrinos, uno de los cuales era la recurrente, doña María.

El 16 de noviembre de 2010 los causahabientes presentaron en la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid documento privado conteniendo una relación valorada de los bienes integrantes de la herencia de don Maximo, en la que constaba un valor real de los bienes y derechos de 41.264.608,61 €; ajuar doméstico de 109.500, masa hereditaria bruta de 41.374.108,39 €; deudas y gastos deducibles de 73.039,22 €; y masa hereditaria neta de 41.301.069,39 €. El anterior documento iba acompañado de las autoliquidaciones ingresadas por cada uno de los coherederos por el Impuesto de Sucesiones de dicha herencia.

En la autoliquidación correspondiente a doña María se declararon los siguientes datos: masa hereditaria 41.301.609,39 €; porción hereditaria individual, y base imponible de 5.900.152,77; reducción por parentesco de 8.000 €; base liquidable de 5.892.152,77 €; cuota íntegra de 1.931.338,32 €; coeficiente multiplicador 1,00; y cuota tributaria ingresada de 1.931.338,32 €.

Entre la documentación complementaria se incluía inventario del ajuar doméstico, con el valor ya indicado de 109.500 €, realizado el 15 de noviembre de 2010 por tasadora contratada por los coherederos tras visita a las viviendas del causante los días 21 a 23 de mayo de 2010, así como declaración de la

obligada tributaria por la que manifiesta que el valor de su patrimonio preexistente a la fecha del fallecimiento de su tío era negativo, según las reglas de cálculo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (RCL 1991, 1453 y 2389).

El 20 de enero de 2011 los coherederos otorgaron escritura de aceptación y adjudicación de herencia, que fue presentada a la Administración tributaria autonómica el 9 de febrero siguiente.

Con fecha 18 de abril de 2011, la Subdirección General de Gestión Tributaria de Madrid giró propuesta de liquidación a doña María con un importe a pagar, una vez deducido el ingreso efectuado, de 1.254.448,69 €, con fundamento en los siguientes motivos: 1º) no justificación fehaciente de que el valor del ajuar doméstico era inferior al 3% del caudal relicto; 2º) deducción indebida de deudas y gastos declarados; y 3º) aplicación indebida del coeficiente 1,00.

La propuesta de liquidación se notificó el 9 de mayo de 2011, y los días 18 y 20 del mismo mes se presentaron los escritos de alegaciones.

Examinadas dichas alegaciones, la Subdirección General de Gestión Tributaria aceptó las relativas a gastos y deudas deducibles, desestimando las demás y practicando a la obligada tributaria liquidación complementaria con fecha 1 de agosto de 2011 con los siguientes conceptos e importes: valor real de los bienes y derechos de 41.264.608,61 € (igual al valor declarado); ajuar doméstico de 1.237.938,26 €; masa hereditaria bruta de 42.502.546,87 €; deudas y gastos deducibles de 73.039,22 €; masa hereditaria neta de 42.429.507,65 €; porción hereditaria individual y base imponible de 6.053.358,24€; reducción de parentesco 8.000 €; base liquidable 6.053.358,24 €; cuota íntegra de 1.986.148,18 €; coeficiente multiplicador 1,5882; cuota tributaria de 3.154.400,54€, deducción de 1.931.338,32 € ingresados por autoliquidación; intereses de demora de 25.634,04 €; y total a pagar de 1.248.696,26 €.

Frente a la liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa, en la que se cuestionaban: la improcedencia

del valor del ajuar doméstico asignado por la Administración tributaria e improcedencia del coeficiente multiplicador.

Desestimada dicha reclamación por resolución del TEAC de 22 de enero de 2013, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Novena de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue también desestimado por la sentencia recurrida de 10 de junio de 2015 .

**Segundo.** El recurso de casación se fundamentaba originariamente en cinco motivos, pero por auto de 18 de febrero de 2016, la Sección Primera de la Sala inadmitió los motivos segundo, tercero y cuarto, quedando, por tanto, reducido el recurso a los motivos primero y quinto.

En dicho primer motivo, formulado al amparo del artículo 88.1.d) LJCA (RCL 1998, 1741), se aduce infracción del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LIS y D), en la medida en que [la sentencia impugnada] ha aplicado el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente establecido en dicho precepto cuando el patrimonio de la recurrente era negativo.

Después de reproducir el precepto, la representación procesal de la parte destaca que no ha sido objeto de discusión que el patrimonio preexistente de la heredera, doña María, tenía un valor negativo, por lo que, atendiendo al contenido explícito del artículo, quedaba fuera de toda horquilla de patrimonio preexistente, pues el primero de los tramos, en su cuantía mínima, parte de un patrimonio preexistente de CERO, por lo que un patrimonio negativo, sin necesidad de interpretación alguna, queda fuera de la previsión realizada por el legislador en el reiterado artículo.

En definitiva, no hay patrimonio preexistente que pueda ser utilizado para aplicar el coeficiente multiplicador establecido en el artículo 22 de la LIS y D.

La Administración no discute, ni la sentencia impugnada cuestiona que el patrimonio neto de la recurrente, en la fecha del devengo del impuesto, era negativo, como aceptan los órganos administrativos. Lo que no aceptan es que, aun siendo negativo dicho patrimonio preexistente no se aplique el coeficiente multiplicador establecido en el precepto. En efecto, la liquidación originariamente recurrida aplica el coeficiente 1,5882 del primer tramo de la escala relativo al patrimonio preexistente de los sujetos pasivos del Grupo III que es de "0 a 403.000 €", considerando, pues, que el supuesto de patrimonio negativo está incluido en ese tramo.

La interpretación correcta, según la recurrente, es que únicamente se aplica el coeficiente del primer tramo cuando el sujeto pasivo carece de patrimonio, no cuando ese patrimonio es negativo.

Subsidiariamente, bajo el ordinal quinto, la recurrente solicita el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad del artículo 22 de la LIS y D, pues si, conforme a dicho precepto, se aplicara el coeficiente multiplicador a supuestos

de patrimonio negativo se estarían vulnerando los principios de capacidad económica y de igualdad tributaria consagrados en el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836).

**Tercero.** En el primero de los motivos la recurrente sostiene que la LIS (RCL 1987, 2636) y D establece tres criterios para cuantificar la cuota tributaria: la cuantía de la adquisición hereditaria individual que determina el principio de progresividad a través de una tarifa por tramos, el parentesco que determina la aplicación de una serie de deducciones y el patrimonio preexistente del adquirente que, a su vez, se gradúa según el parentesco con el causante y la cuantía del patrimonio mediante la aplicación de unos tramos o escalones.

La valoración del patrimonio preexistente ha de hacerse mediante la aplicación de las reglas establecidas para el Impuesto sobre el Patrimonio, conforme dispone el artículo 22.3.a) LIS y D., y en la fecha de devengo del impuesto (artículo 45 apartado f del Reglamento del IS y D).

La recurrente, en defensa de su tesis de que no resultaba aplicable el coeficiente 1,5882 del primer tramo de la escala relativo al patrimonio preexistente de los sujetos pasivos del Grupo III que es de "0 a 403.000 €" aduce los siguientes argumentos:

a) La LIS y D no contempla el supuesto de patrimonio negativo sino que parte, para la aplicación de coeficientes multiplicadores, de un valor patrimonio cero, y si hubiera querido incluir el patrimonio negativo dentro de la primera escala no hubiera dicho de cero a 402.678,11 € sino simplemente hasta 402.678,11 €, " lo cual sí que es contemplado en otros casos, tanto en la Ley 10/2009 (LCM 2009, 481) como en la LISD (RCL 1987, 2636) y en la LIP (RCL 1991, 1453 y 2389)" (sic).

La propia escala del Impuesto de Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones, sí que abarca por la parte alta de la tabla cualquier patrimonio preexistente.

Por ello, cuando dice en el tramo inferior del impuesto de sucesiones, patrimonio preexistente de "0 a 403.000 €" está dejando sin coeficiente multiplicador la cuota íntegra de los herederos con patrimonio preexistente inferiores a cero.

De las normas relativas a los Impuestos sobre Sucesiones, sobre el Patrimonio y sobre la Renta de las Personas Físicas se deduce que cuando se ha querido contemplar una base liquidable o u patrimonio negativo, esto es, menor que cero, se ha utilizado la preposición HASTA seguida del dígito cero, pero en el caso de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se observa que se utiliza el término DE "de 0 a 403.000 €".

b) La distinción entre la obligación personal y real de contribuir lleva, según la recurrente, a la misma conclusión. El residente en el extranjero que tributa en España lo hace por los bienes y derechos de que sea titular que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, sin que se tenga en cuenta su patrimonio personal preexistente, es decir solo se aplica el coeficiente por la valoración

de estos bienes o derechos ejercitables en España pero sin que se tenga en cuenta el patrimonio que pueda tener en el extranjero. La finalidad del precepto es clara, ante la imposibilidad de conocer el patrimonio existente en el extranjero del no residente se aplicará siempre el coeficiente multiplicador que le corresponda por su patrimonio en España. Se tiene en cuenta el valor mayor o menor de cero del patrimonio preexistente, y en caso de que sea negativo, no se aplicará a la cuota íntegra obtenida por aplicación del tramo en el que esté incluida la correspondiente cuota hereditaria, coeficiente multiplicador alguno o el mismo será 1, de manera que coincidirá la cuota íntegra y la cuota tributaria.

c) Reconoce que la cuestión del patrimonio negativo no ha sido abordada aún por la jurisprudencia y que únicamente existe la consulta, no vinculante, de la Dirección General de Tributos núm. 781/2003 de 12 de junio (PROV 2003, 205701) que llega a conclusiones que no comparte desde "una interpretación literal y finalista de la norma".

El artículo 22 de la LIS y D debe interpretarse según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto y la realidad del tiempo en que deben ser aplicadas, de acuerdo con los artículos 3.1 del Código Civil (LEG 1889, 27) y 12.1 LGT (RCL 2003, 2945).

1º Según la interpretación literal de la norma, el hecho de utilizar la preposición DE, en lugar de la preposición HASTA, no puede conducir a otra conclusión que a la que si el patrimonio preexistente del sujeto pasivo es negativo no cabe en modo alguno aplicar el coeficiente multiplicador.

2º En el contexto, la preposición en este caso responde a la definición de la Real Academia Española de la Lengua.

3º Los antecedentes históricos y legislativos revelan la novedad que supuso en la LIS y D la regulación del coeficiente multiplicador, sin reflejo en la mayoría de las legislaciones europeas y excluyéndose, asimismo, en Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco.

4º La realidad social del tiempo en que ha de aplicarse la norma pone de manifiesto que la existencia de un patrimonio negativo es perfectamente comprensible en un momento de crisis económica y de un alto nivel de endeudamiento.

5º El espíritu y finalidad de la norma no es otro que la aplicación de los principios de capacidad contributiva y progresividad, que desaparece cuando el patrimonio preexistente es negativo, resultando, por ello, improcedente la aplicación del coeficiente multiplicador.

**Cuarto.** De los criterios interpretativos utilizados por la recurrente, compartimos el gramatical. Esto es, el significado que tienen, en el artículo 22 de la LIS (RCL 2014, 1581 y RCL 2015, 341) y D, las preposiciones "de y hasta". Pero es un argumento que no puede contemplarse aisladamente, ni puede considerarse definitivo. Por el contrario, resulta decisiva una consideración integradora de la regulación del impuesto y del propio precepto que se interpreta, que es, precisamen-

te, el criterio de interpretación utilizado en la consulta de la Dirección General de Tributos núm. 781/2003 de 12 de junio (PROV 2003, 205701), y que nos lleva a una conclusión diferente de la que se sostiene en el motivo de casación analizado.

En efecto, la cuota tributaria del Impuesto de Sucesiones se obtiene aplicando siempre a la cuota íntegra un coeficiente multiplicador que será, en primer lugar el aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente, conforme al artículo 47.2.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318), y, en su defecto, el previsto en el mencionado artículo 22 de la LIS y D, en cuyo diseño aparece como operación necesaria, para convertir la cuota íntegra en cuota tributaria, la aplicación de un coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente.

En definitiva, la norma no establece que el coeficiente multiplicador sólo es aplicable, en su caso, si el patrimonio preexistente está incluido en alguno de los tramos de patrimonio preexistentes indicados en el reiterado artículo 22, sino que en todo caso, para convertir la cuota íntegra en cuota tributaria, es preciso aplicar uno de los coeficientes que se indican.

Por consiguiente, la eventual imposibilidad de aplicar uno de los coeficientes multiplicadores previstos cuando el patrimonio preexistente es negativo no podría suponer que la cuota íntegra se convirtiera en cuota tributaria, ya que no es una hipótesis contemplada en la regulación del impuesto, sino que, de acuerdo con la mecánica establecida para la determinación de la cuota tributaria, supondría la imposibilidad de aplicar el impuesto a los sujetos pasivos con patrimonio preexistente negativo, resultado ilógico y contrario a la esencia y finalidad del impuesto sobre sucesiones que grava la capacidad económica derivada de una adquisición gratuita mortis causa. Es preciso, por tanto, atender a una interpretación armonizada y finalista de la norma, conforme a los artículos 3.1 del Código Civil (LEG 1889, 27) y 23.1 de la LGT (RCL 2003, 2945), los mismos preceptos que invoca la parte recurrente y que la llevan a una conclusión distinta.

La regulación del impuesto de que se trata ha querido diferenciar a los sujetos pasivos en función de dos criterios: el de su patrimonio preexistente, estableciendo cuatro tramos a los que ha asignado distintos coeficientes que se incrementan si aumenta dicho patrimonio (principio de contribuir según la capacidad económica), y el del parentesco con el causante que determina, también, que se incremente el coeficiente a medida en que es más remoto.

Por ello tampoco puede acogerse la aplicación del coeficiente 1, que es el previsto para los grupos I y II del artículo 20 para el primer tramo del patrimonio preexistente, porque ello supondría equiparar con dichos grupos al grupo III, dándoles el mismo tratamiento tributario en el Impuesto sobre Sucesiones, y contrariando, de esta manera, el espíritu y finalidad de la norma que es diferenciar, a efectos impositivos,

las adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado de las adquisiciones por descendientes y adoptados, cónyuges y ascendientes y adoptantes.

En efecto, de seguirse el criterio de la recurrente, los colaterales con patrimonio preexistente negativo resultarían equiparados con dicho coeficiente 1 a los parientes de los grupos I y II con patrimonio preexistente tanto negativo como positivo entre cero y 402.678,11 €.

Por consiguiente, en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se requiere en todo caso la aplicación de un coeficiente multiplicador como paso necesario para convertir la cuota íntegra en cuota tributaria y, por ende, determinar la deuda tributaria. En el caso de que el patrimonio del contribuyente resulte negativo, será aplicable el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente del sujeto pasivo que corresponda, en función de su parentesco con el causante, de los contenidos en el primer tramo del cuadro recogido en el apartado 2 del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1987, 2636).

**Quinto.** De manera subsidiaria, la recurrente solicita el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sostiene que dicho precepto es contrario al artículo 31 de la Constitución (RCL 1978, 2836), en cuanto suponga aplicar el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente en aquellos casos en que el patrimonio preexistente del sujeto pasivo resulte negativo.

Dicha aplicación resultaría contraria a los principios de capacidad económica y de igualdad.

a) En cuanto a la infracción del principio de capacidad económica, resultaría que, si lo que el legislador pretende es la redistribución del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se habría excedido de esta finalidad al establecer una multiplicación de la cuota a medida que el patrimonio preexistente del sujeto pasivo se incrementa, máxime cuando dicho patrimonio preexistente es negativo. Ya que lo que se debe proceder a redistribuir a través de este impuesto es la riqueza gravada por el mismo Impuesto de Sucesiones y Donaciones, esto es la que viene enmarcada a través del hecho imponible y no la que queda fuera del impuesto, tal y como ocurre en el IRPF donde en ningún caso se grava el patrimonio del contribuyente.

Además, la capacidad económica exige gravar los rendimientos reales y no aquellos ficticios o nominales. Y en apoyo de su tesis cita la STC 194/2000 (RTC 2000, 194).

b) En cuanto al principio de igualdad, la parte señala que las competencias normativas de las Comunidades Autónomas, actualmente desarrolladas en la Ley 21/2001 (RCL 2001, 3245), han permitido a aquellas diseñar el tributo en sus respectivos territorios al modificar tarifas y reducciones, y establecer deducciones y bonificaciones, o como en el caso

que nos ocupa los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente, lo que ha determinado un distinto tratamiento tributario en las diferentes Comunidades. Y todo ello ha supuesto un trato discriminatorio de los ciudadanos por razón del territorio cuando entre los contribuyentes existe una capacidad económica similar, lo que supone una vulneración del artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836), así como del artículo 139 CE que establece que "todos los ciudadanos españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio español".

La parte recurrente afirma que conoce la doctrina del Tribunal Constitucional que ha señalado que la existencia de diversidad impositiva no vulnera el principio de igualdad. También es consciente de lo que establece la Disposición Adicional Primera de la CE que ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. Pero, aun así, entiende que deben exigirse unos límites para no vulnerar el principio de igualdad tributaria.

Es más, ha de tenerse en cuenta, según la recurrente, que la Comisión Europea ha hecho llegar sus quejas al Gobierno español por la gradual divergencia en la presión fiscal dentro de España, advirtiendo del peligro de que esa situación pueda dar lugar a políticas de "dumping fiscal" que afecten a otros países comunitarios.

Hace la parte especial referencia al Auto de este Tribunal de 8 de mayo de 2013 (PROV 2013, 173218) (rec. 4209/2011). Y concluye que en el presente supuesto, es notorio el juicio de relevancia por los argumentos expuestos, ya que de aplicarse el coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente cuando dicho patrimonio es negativo en el momento del devengo, se estaría vulnerando el principio de igualdad tributaria, razones por las que el artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debería reputarse inconstitucional.

**Sexto.** Tampoco procede plantear cuestión de inconstitucionalidad, como se solicita, del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por las siguientes razones:

a) La capacidad económica es un principio de justicia material positivizado en el artículo 31 CE (RCL 1978, 2836), que se erige en presupuesto y límite de la tributación, aunque su significado y alcance no es siempre fácil de precisar.

Desde un punto de vista doctrinal la capacidad económica se identifica con la potencialidad económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de la riqueza; con la aptitud, la posibilidad real, la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta por parte de una Administración Pública. Y se distingue entre la capacidad económica absoluta y la relativa

La primera es concebida como la capacidad abstracta para concurrir al sostenimiento de las cargas públicas. Se trata de aquella capacidad que se tiene presente al determinar el

supuesto de hecho base del tributo: entre ellos, la titularidad de un patrimonio, la percepción de una renta, el incremento patrimonial, como índices directos de manifestación de riqueza; el consumo de bienes y el tráfico o la circulación de la riqueza como índices indirectos, y garantiza que únicamente se establezcan tributos sobre actos, hechos o negocios indicativos de capacidad económica en consideración a que son representaciones de la riqueza (es un límite del tributo, pues sólo puede tributar la riqueza y sólo ella).

Este principio, en la función de regular la carga tributaria, es básico para la producción de normas tributarias, también, en su carácter de límite al legislador, pues le obliga a construir un sistema tributario y unos tipos impositivos congruentes con sus criterios, es decir, que graven sus manifestaciones reales (obtención de una renta) o potenciales (disfrute de una propiedad), en términos de imponer la obligación de acuerdo a índices significativos de capacidad económica (la renta en la medida que se obtiene, el patrimonio en la medida que se posee, el consumo en la medida que se realiza); e impide intentar gravar riquezas ficticias o inexistentes.

La capacidad económica relativa es concebida como aquella capacidad que orienta o modula la concreta carga tributaria que un contribuyente debe soportar. Constituye la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos, pues se debe de acuerdo o según la capacidad que se tiene, lo cual debe reflejarse en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación de la deuda tributaria.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica supone que el legislador no puede elegir presupuestos de hecho impositivo o hechos imponibles que no revelen alguna forma de capacidad económica real o potencial. En el bien entendido, incluso, de que, como ha reiterado el mismo Tribunal, este principio no agota en sí mismo el principio de justicia tributaria legitimando finalidades extrafiscales; esto es, resulta constitucionalmente legítimo que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, el impuesto responda principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta con que dicha capacidad económica exista como riqueza real o potencial en la generalidad de supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que la exigencia constitucional quede a salvo. En definitiva, lo que el principio constitucional excluye es que el hecho imponible de un pretendido impuesto se encuentre alejado de cualquier fuente de capacidad económica (SSTC 7/1981 (RTC 1981, 7), 37/1987, 134/1996, 108/2004, 176/2011, 19/2012, 122/2012 (RTC 2012, 122), 197/2012, 210/2012 (RTC 2012, 210), 85/2013 (RTC 2013, 85), 53/2014, 26/2015, 30/2015 (RTC 2015, 30), 44/2015 y 62/2015 (RTC 2015, 62), entre otras).

Por otra parte, el principio de capacidad económica se proyecta en los distintos impuestos en la forma diferente; su incidencia reviste modulaciones en función del tributo concreto de que se trate. Así, en el Impuesto sobre Sucesiones la graduación del gravamen en función del parentesco, que es un criterio generalmente admitido, poco tiene que ver con la capacidad económica o de pago del causante o de los herederos. En este impuesto la capacidad impositiva es atendida, no solo mediante la eventual consideración de la situación en que se encuentre el heredero en el momento de la herencia sino también, y sobre todo, mediante la progresividad ajustada a la cuantía de las porciones hereditarias.

En el presente caso, es evidente que el impuesto de sucesiones grava una fuente de riqueza, constituida por el incremento patrimonial obtenido a título gratuito por una persona física como consecuencia de la sucesión hereditaria, y con independencia de que su patrimonio preexistente fuera positivo o negativo. No se aprecia, por tanto, en el artículo 22 de la LIS y D (RCL 1987, 2636) una eventual vulneración del principio de capacidad económica que justifique el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad.

b) Es el Estado autonómico concebido por la propia Constitución el que permite y justifica las diferencias que pueden darse entre sus distintos territorios al ejercer las Comunidades Autónomas las potestades legislativas conferidas en el ámbito tributario, y, más concretamente, en el de los impuestos cedidos, como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La propia recurrente advierte que conoce la doctrina fijada, al respecto, por Tribunal Constitucional. Y es que, desde sus primeros pronunciamientos (STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987, 37)) tal como ha sido recogido por nuestra jurisprudencia (STS 9 de diciembre de 2004 (RJ 2005, 130), rec. cas. 7893/1999), el máximo intérprete de nuestra Carta Magna ha señalado: "la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región de decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139, 149.1.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) [ni los artículos 31.1, 38 y 149.1.13, cabe añadir] ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales. Por tanto, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar, pueden ser en alguna medida diferentes (Cfr. ATC

182/1986, de 26 de febrero (RTC 1986, 182))". El artículo 139.1 CE no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que en cualquier parte del territorio se tengan los mismos derechos y obligaciones, pues a reserva de la igualdad en las condiciones básicas del ejercicio de los derechos y libertades garantizada por el artículo 149.1.1. CE, la potestad legislativa de que las Comunidades Autónomas gozan da a nuestro ordenamiento una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional (Cfr. STC 37/1981 (RTC 1981, 37), 46/1991 (RTC 1991, 46) y 14/1998 (RTC 1998, 14)), reconociendo expresamente que el principio de igualdad en su dimensión interterritorial no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias de una manera y con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. Por consiguiente, si como consecuencia del ejercicio de esas competencias surgen desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no por ello automáticamente resultarán infringidos los artículos 14, 139.1 o 149.1.1. CE, ya que dichos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo el territorio del Estado. La igualdad de los derechos y obligaciones en su aspecto interterritorial no puede ser entendido en términos tales que resulte incompatible con el principio de descentralización política del Estado (artículo 2 CE), pues ello impediría el ejercicio por las Comunidades Autónomas de las competencias que tienen atribuidas, ejercicio que, entre otras cosas, supone la libertad para configurar, dentro del marco constitucional y estatutario, una política propia en relación con dichas materias.

Queda, pues, claro que en la doctrina del Tribunal Constitucional, en materia de imposición autonómica, prevalece el principio de autonomía y que el resultado de diferencias tributarias, incluso el establecimiento de tributos, no requiere una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución, del Estatuto y de la LOFCA (RCL 1980, 2165). Y en la diversidad resultante de la exacción de un recargo autonómico [...] no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes que les impone el artículo 31 de la Constitución, pues si así fuera quedaría radicalmente eliminada la potestad de las Comunidades Autónomas para establecer recargos, en contracción con las previsiones constitucionales y estatutarias sobre el particular.

Nuestra jurisprudencia ha seguido, como no puede ser de otra manera, el mismo criterio. Así, en sentencia de 19 de julio de 2010 (rec. de cas. 3632/2007 SIC (RJ 2010, 6490)) señalamos: "Cabe recordar que el valor de la igualdad,

preeminente en nuestro sistema constitucional (artículo 1.1 de la Constitución de 1978) y que constituye, por imperativo de la Carta Magna, un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna (artículo 14), esto es, a no ser tratada de manera diferente que quienes se encuentran en su misma situación, sin justificación objetiva y razonable, resulta compatible con el trato diverso que reciben sujetos en tesituras no comparables. Y no son comparables a estos efectos las coyunturas de individuos sometidos a poderes diferentes. Las normas (igualdad ante la ley) o las decisiones (igualdad en la aplicación de la ley) que emanan de distintas instancias, como el Estado y las Comunidades Autónomas, no son homogéneas a los efectos de servir como término de contraste en el juicio de igualdad, pues el autor de la discriminación ha de ser, lógicamente, el mismo.

Ciertamente, en aras del mencionado principio, el constituyente reservó al Estado la competencia exclusiva para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (artículo 149.1.1<sup>a</sup>), entre los que se encuentra el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (artículo 31.1), pero ni esta competencia estatal puede vaciar de contenido las propias de las Comunidades Autónomas ni la unicidad del orden económico nacional, que requiere la existencia de un mercado único, padece porque en relación con un aspecto singular de un tributo en particular un sujeto pasivo en una determinada parte del territorio nacional soporte una carga distinta que otro sometido a diferente poder tributario. A los efectos de realizar un juicio de igualdad sobre la ubicación de los ciudadanos frente al poder tributario ha de tomarse en consideración su posición global, no un punto aislado de un impuesto específico".

Pero, es que, además, en el presente caso lo que se cuestiona no es una norma autonómica sino un precepto de una Ley del Estado, el artículo 22 de la Ley del artículo 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que lo que establece es un régimen común de escalas generales para ser aplicadas cuando la correspondiente Comunidad Autónoma de régimen común no haya aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad.

Por último, la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (TJCE 2014, 222) asunto C-127/12, puso término a la denuncia formulada por parte de la Comisión Europea contra España por contravenir nuestra normativa interna sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el Derecho de la Unión Europea en lo que tiene que ver con el tratamiento de la no residencia respecto del común de los ciudadanos de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.

En concreto, consideraba la Comisión que nuestra regulación era contraria a la libre circulación de capitales

al introducir diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Y es que, la Ley 29/1987 (Ley ISD) permitía hasta ahora a las Comunidades Autónomas establecer reducciones fiscales que se aplicaban únicamente en caso de conexión con el territorio de esas Comunidades; en consecuencia, la sucesión o la donación en la que interviniera un causahabiente o un donatario o un causante que no residiera en territorio español, o bien una sucesión o una donación que tuviera por objeto un bien inmueble situado fuera del territorio español, no podía beneficiarse de tales reducciones -al resultarle de aplicación la regulación estatal del impuesto-, lo que a juicio de la Comisión y, del Tribunal de Justicia, suponía una diferencia de trato contraria al Derecho de la Unión.

Y, lo cierto es que no había ninguna diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente, o entre la de un bien u otro, que pudiera sustentar la diferencia de trato, por lo que una normativa como la nuestra no podía -sin crear discriminaciones- tratar de manera diferente, en el marco del mismo impuesto, a esas categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales.

No existía por tanto, en opinión del Tribunal, justificación alguna que hiciera lógica la posibilidad de la discriminación, ni, por otro lado, el Reino de España justificó de ningún modo la necesidad del establecimiento de medidas como ésta.

Las normas litigiosas se encontraban en el art. 20.4 -reducciones de la base imponible-, 21.3 -tarifa del impuesto- y 22.4 -aplicación del coeficiente multiplicador al objeto de hallar la cuota tributaria- de la Ley 29/1987 (Ley ISD), artículos todos ellos que restringían a quienes venían obligados a declarar por obligación real por estos impuestos la aplicación de los beneficios fiscales que hubieran establecido las Comunidades Autónomas y que, de ser residentes, se les habrían aplicado de facto. Pues bien, la Ley 26/2014 (RCL 2014, 1580), que modifica la Ley 35/2006 (RCL 2006, 2123 y RCL 2007, 458),

el RDLeg. 5/2004 (RCL 2004, 651) y otras normas tributarias, ha incluido una Disposición Final Tercera, que a su vez da nueva redacción a la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, que materializa la obligación legal de acatamiento que surgió de esta sentencia, igualando el tratamiento de los residentes en territorio español a los residentes en el territorio de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo a través de una serie de reglas que les permiten colocarse en la misma posición jurídica que el contribuyente residente.

Así, a las adquisiciones mortis causa se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en que fuera residente el causante -criterio de sujeción aplicable al supuesto-, pudiendo disfrutar de los eventuales beneficios fiscales establecidos por la Comunidad Autónoma en cuestión tanto los contribuyentes residentes en España como los residentes en el territorio de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo.

**Séptimo.** Las consideraciones expuestas justifican la desestimación del recurso y que, conforme al artículo 139 LJCA (RCL 1998, 1741), hayan de imponerse las costas causadas a la recurrente. Si bien, la Sala haciendo uso de la facultad que reconoce el apartado 3 de dicho precepto, señala como cuantía máxima por dicho concepto 8.000 €.

## FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de doña María, contra la sentencia, de fecha 10 de junio de 2015 (PROV 2015, 204704), dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 212/2013. Sentencia que confirmamos, imponiendo las costas causadas a la recurrente, si bien que limitadas en su cuantía máxima a 8.000 €.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

## Reducción de la base imponible y nueva valoración de acciones de una sociedad mercantil dedicada al arrendamiento. Sentencia de 29 de noviembre de 2016

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Son datos relevantes para decidir la actual casación los siguientes:

- 1.- Doña Raquel falleció el 22 de mayo de 2004, habiendo instituidas herederas por iguales partes, doña Victoria, doña Amelia y doña Clara.
- 2.- Las tres hermanas presentaron las correspondientes

autoliquidaciones del impuesto de sucesiones el 16 de noviembre de 2004.

Estas autodeclaraciones aplicaron a la base imponible la reducción del 95% del valor de la empresa de arrendamiento GODÓ Y CÍA, S.A., con amparo en lo dispuesto en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y efectuaron la valoración de las acciones de la expresada entidad con sujeción a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

En esa autodeclaración el valor declarado para los bienes y derechos ascendió a 10.754.940,74 euros y la masa hereditaria neta a 10.749.562,59 euros, y la cuota íntegra ingresada fue de 390.049,23 euros.

3.- La Administración efectuó una comprobación de valores en la que se emitió el 13 de febrero de 2009 un informe, firmado por la Jefa del área de Valoraciones y Procedimientos Especiales y con el Vº Bº de la Subdirectora General de Tributos, que indicaba que el valor real que correspondía a las 1025 acciones de GODÓ Y COMPAÑÍA era de 984.594,50 euros en lugar del que había sido declarado de 137.214,00.

Este informe identificaba en su encabezamiento a la persona que había actuado como Perito de la Administración e hizo constar, en esencia lo siguiente:

- Que se extendía por Perito de la Administración en cumplimiento de lo establecido en los artículos 57 y 134 de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT (RCL 2003, 2945) 2003), y los de desarrollo del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658) - RTO GEST-INSP 2007.

- Que se actuaba conforme a lo establecido en los artículos 9 y 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ISD-, en lo que remitían al valor real de los bienes y derechos y habilitaban a la Administración a comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios establecidos en el artículo 52 LGT 1963 (remisión que en la actualidad ha de referirse al art. 57 LGT 2004).

- Que el medio de comprobación de las acciones de GODÓ Y COMPAÑÍA era el dictamen de peritos de la Administración previsto en la letra e) del art. 57 de la LGT 2003; y se había utilizado el método denominado del "Patrimonio Neto Contable".

- Que ese método había partido del patrimonio neto que figuraba en el balance facilitado por las herederas el 24 de mayo de 2004 (como fecha más próxima al fallecimiento de la causante).

- Que en el mencionado balance había una partida de inmovilizado material que incluía varios inmuebles, valorados a su coste de adquisición por un valor neto global de 252.352,32 euros.

- Que la valoración de esa partida procedía hacerla valorando sus elementos a valor mercado; que teniendo en cuenta que los inmuebles tienen un mercado inmobiliario a través del cual se puede estimar su valor real en un momento concreto, se había procedido a hacer valoraciones singularizadas de los mismos por un perito cualificado de la Administración, Arquitecto Técnico, cuya capacitación técnica y habilitación a efectos de este tipo de valoraciones viene recogida en la Ley 12/1986, de 1 de abril (RCL 1986, 994 y 1298); y que para la emisión de sus informes, todos de carácter individualizado, el perito de la Administración había tenido en cuenta los elementos singularizados de los inmuebles, entre otros, metros cuadrados, antigüedad, estado de conservación, adecuación funcional, económica y cualquier otro que afecta e incide en su valor real.

- Que las valoraciones realizadas de los inmuebles daban como resultado para la partida de inmovilizado material que, frente a su valor contable de 252.352,32 comprobado, fuese el de 1.580.602,42 euros.

- Que lo anterior daba lugar a que el Patrimonio Neto a considerar en la sociedad fuera de 1.921.153,61 euros y el valor de cada una de las acciones de la sociedad de 960,58 euros.

4.- El 1 de abril de 2009 la Inspección de Tributos extendió actas de disconformidad en las que se incrementaban los valores declarados y se fijaba la masa hereditaria así:

Total bienes y derechos 11.289.070,54 euros

Ajuar (3%) 338.672,12 euros

Masa Hereditaria Bruta 11.627.742,66 euros

Gastos y deudas 38.327,39 euros

Masa Hereditaria Neta 11.589.415,27 euros

Se fijaba la base imponible global en esa cifra de 11.589.415,27 euros (y se indicaba que su tercera parte eran 3.863.138,42 euros).

Se declaraba la improcedencia de aplicar en la base imponible la reducción del 95 por cien por la empresa de arrendamiento.

Y se formuló para cada hermana la siguiente propuesta de liquidación:

Base imponible 3.863.138,42 euros

Reducción art. 20.1, Ley 29/87. G U 15.700,00 euros

Base liquidable 3.847.438,42 euros

Cuota íntegra 1.236.135,45 euros

Coeficiente multiplicador, GII

Art. 22 Ley 29/87 1,05

Cuota tributaria 1.297.942,22 euros

Ingresado 16-11-2004 390.049,23 euros

Cuota a ingresar 907.892,99 euros

Intereses de demora 234.149,34 euros

Deuda a ingresar 1.142.042,33 euros

5.- Los acuerdos de 25 de mayo de 2009 confirmaron las propuestas anteriores en estos términos:

(1) Practicar comprobación de valores de las 1025 acciones de la entidad GODÓ Y COMPAÑÍA SA y declara como

valor comprobado 984.594,50 euros. (2) Practicar liquidación en los mismos términos propuestos, salvo en cuanto a los intereses de demora, que quedaron fijados en 238.377,88 euros (por situarse en el 25 de mayo de 2009 el día final del periodo correspondiente a ellos) y en cuanto a la deuda a ingresar, que fue fijada en 1.146.270,87 (como consecuencia de la nueva cifra de intereses).

6.- Impugnada la liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), este la confirmó, según expresa la sentencia de instancia, por los siguientes argumentos:

«respecto de la reducción, porque se incumplía el requisito de que la actividad de arrendamiento se realice contando con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, condición que resulta de lo dispuesto en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), al que a su vez remite la Ley del impuesto sobre el patrimonio y a esta la del impuesto de sucesiones;

en cuanto a la valoración de los títulos de GODÓ Y CIA, porque la Ley del impuesto sucesorio no obliga a acogerse para determinar su valor real a las normas sobre el impuesto sobre el patrimonio, siendo válido cualquier medio de comprobación previsto en el art. 52 LGT ».

7.- El proceso de instancia lo iniciaron las tres hermanas mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido contra la liquidación y resolución económico-administrativa que acaban de mencionarse, planteando en el litigio, según señala también la sentencia de instancia, estas tres cuestiones:

«la procedencia de la reducción en el impuesto de sucesiones de la transmisión de la empresa de la causante de alquiler de inmuebles en la CALLE000, NUM001, de esta capital;

la validez de la comprobación de valores de las acciones de la sociedad GODÓ Y CIA, S.A., mediante la tasación de los inmuebles que la pertenecen en propiedad,

y, por último, el comienzo del devengo de intereses de demora de la deuda tributaria de las actoras».

8.- La sentencia ahora recurrida no acogió las dos primeras impugnaciones (referidas a aplicar a la base imponible la reducción correspondiente a un porcentaje del valor de la empresa y a la comprobación aplicada a la valoración de sus acciones); pero sí estimó la tercera y, por esta última razón, estimó parcialmente el recurso jurisdiccional y anuló la liquidación controvertida en el único sentido de excluir de ella los intereses de demora.

**Segundo.** El actual recurso de casación lo han interpuesto también doña Victoria, doña Amelia y doña Clara.

Y su debido entendimiento aconseja reseñar con carácter previo, como se hará seguidamente, cuáles fueron los razonamientos seguidos por la sentencia "a quo" para explicar su pronunciamiento desestimatorio de las dos primeras impugnaciones.

**Tercero.** La sentencia recurrida explica su decisión de considerar improcedente la pretensión de las demandantes de que se aplicara a la base imponible la reducción del 95 por cien del valor de la empresa en los fundamentos de derecho (FFJJ) segundo a séptimo, en los que aborda o se refiere a las cuestiones que continúan.

1.- Argumentos esgrimidos por las demandantes:

«En lo relativo a la bonificación del 95% por transmisión de la actividad empresarial de arrendamiento, las recurrentes aducen ante la Sala diversos argumentos en su defensa.

En primer término, señalan que ni el art. 20.2.c) antes citado ni el art. 4.Ocho.Uno de la Ley del impuesto sobre el patrimonio, al que aquel reenvía, imponen los requisitos de existencia de un local y un empleado dedicados a la actividad que se exigen en el seno del IRPF, sino exclusivamente que la actividad se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta.

En segundo lugar, manifiestan que, dejando a salvo un eventual exceso reglamentario, la causante cumplía con esos requisitos, pues desarrollaba personal y directamente la actividad y tenía un empleado a su cargo, que es el conserje de la finca.

En tercer lugar alegan que los requisitos de local y empleado de la Ley del IRPF no son requisitos objetivos, sino meramente presuntivos del desarrollo de la actividad empresarial, argumento que adicionaron una vez concluido el trámite alegatorio con dos resoluciones del TEAC de 20 de diciembre de 2012 que, a su juicio, acogen la doctrina del Tribunal Supremo en sentencia de 2 de febrero de 2012 sobre el carácter no esencial de aquellos requisitos para apreciar la existencia de actividad empresarial.

También apoyan su pretensión en diversas interpretaciones de la norma reguladora de la reducción: teleológica, desde la perspectiva de la neutralidad impositiva, desde el principio de proporcionalidad y literal, de modo que, según la última, es contradictorio que la Ley exija para que haya una actividad económica que se desarrolle de forma personal y directa por el contribuyente y luego que cuente con un empleado»

2.- Normativa aplicable a la discutida reducción:

«No está de más recordar la normativa aplicable a la reducción, aspecto en el que concuerda la resolución impugnada y el criterio mantenido hasta ahora por esta Sala (en sentencias de esta Sección núm. 1287/2013, de 12 de noviembre, rec. 787/2010, 21/2014, de 14 de enero, rec. 1033/2010, y 94/2014, de 23 de enero, rec. 606/2011, entre muchas otras).

El artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636) establece lo siguiente:

"c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición «mortis causa» que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del

art.4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1453 y 2389), del Impuesto sobre el Patrimonio.

[...].

para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo".

Esta redacción ha sido reproducida en la Ley 13/2002, de 20 de diciembre (LCM 2002, 614 y LCM 2003, 90), de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid (art. 2), cuya vigencia fue mantenida en el año 2004 por el art.1 de la Ley 13/2003, de 23 diciembre.

Por su parte, el artículo 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, declara exentos de este Impuesto:

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

"Reglamentariamente se determinarán: a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional".

En desarrollo de la indicada norma, el art. 1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre (RCL 1999, 2803), por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, establece:

"1. Se considerarán como actividades empresariales y profesionales cuyos bienes y derechos afectos dan lugar a la exención prevista en el art. 4.octavo.uno, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aquéllas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las circunstancias que, a tal efecto, establece el art. 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (RCL 1998, 2866), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias". Las circunstancias o requisitos que exigía el art. 25.2 de la Ley 40/1998, son los mismos que el artículo de

igual numeración de la Ley reguladora de ese impuesto al tiempo de fallecimiento de la causante, el texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 622), vigente desde el 11 de marzo de 2004.

Para que pueda entenderse que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, y como tal pueda quedar exenta del impuesto sobre el patrimonio y, en consecuencia, favorecida de la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, los preceptos establecían estos requisitos:

"a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

3.- Alcance de la reserva de ley en materia tributaria y validez de la colaboración reglamentaria reflejada en el reglamento aplicado a la liquidación litigiosa:

«Este panorama normativo, no exento de dificultades para el contribuyente por las sucesivas remisiones, solo posee una disposición que carece de rango de ley, que es el Real Decreto dictado en desarrollo de la Ley del impuesto sobre el patrimonio.

Pero es constante doctrina constitucional que la reserva de ley establecida en materia tributaria es relativa, por cuanto está limitada a la creación ex novo del tributo y a la configuración de sus elementos esenciales o configuradores (art. 133 CE (RCL 1978, 2836) y 8 LGT (RCL 2003, 2945)).

En consecuencia, el alcance de la colaboración reglamentaria en materia tributaria depende entre otros factores, «del elemento del tributo de que se trate (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible o tipo de gravamen), siendo máximo el grado de concreción exigible a la ley "cuando regula el hecho imponible" y menor "cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible"», pues la determinación de la base imponible «admite con mayor flexibilidad la colaboración reglamentaria, dado que su cuantificación puede deberse a una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza que requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas, lo que habilita a la norma reglamentaria para la concreción de algunos de los elementos configuradores de la base, en función de la naturaleza y objeto del tributo de que se trate» (STC 221/1992, de 11 de diciembre (RTC 1992, 221), que cita la sentencia 121/2005, de 10 de mayo, siguiendo la doctrina recogida ya en la núm. 6/1983, de 4 de febrero, entre otras).

En este caso, la mera concreción de los requisitos para una bonificación bien puede hacerla el reglamento sin violentar la reserva de ley, y más cuando su intervención normativa se limita a remitirse a otra norma que dispone de rango de ley formal».

4.- Rechazo del carácter meramente presuntivo de los requisitos aplicados a la polémica bonificación:

«Por otro lado, el carácter meramente presuntivo de tales requisitos para aplicar la bonificación no es avalado por la jurisprudencia que invoca la actora, la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3736) (rec. 2318/2010).

La sentencia recayó sobre un supuesto muy diferente al actual, en que la contribuyente defendía la inexistencia de actividad empresarial de alquiler y compraventa de inmuebles a los efectos del IRPF porque no disponía de empleado, pero sí de "un administrador contratado, para la administración el patrimonio y llevanza de asuntos personales, que cuenta con un contrato de Jefe de oficina", y tampoco de un local dedicado "exclusivamente" a la actividad inmobiliaria porque se dedicaba también a otros fines.

En esta tesitura, el Tribunal Supremo afirma que los requisitos de empleado a tiempo completo y local exclusivo constituyen un "instrumento para delimitar la actividad empresarial de venta y/o arrendamiento de bienes inmuebles, respecto de la que no tiene tal carácter, lo que no impide que por otros medios distintos de los señalados se llegue a la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes y rendimientos procedentes de los mismos".

Por esta misma razón reproduce la sentencia de 28 de octubre de 2010 (RJ 2010, 5587) (rec. 218/2006) en cuanto afirma:

"reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio".

Dicho de otro modo, esos elementos (empleado y local) son una condición suficiente, pero no imprescindible, para dar por acreditada la existencia de actividad empresarial.

Ahora bien, esta conclusión no impide que para la concesión de un beneficio fiscal de entidad como el ahora examinado sea exigida la concurrencia de aquellos. Es decir, aun cuando la causante pudiera actuar de hecho como empresaria en el alquiler de los inmuebles de la CALLE000, para obtener la reducción de la base imponible a efectos del impuesto de sucesiones es preciso que, además, concurren los requisitos que establece el art. 25.2 de la Ley del IRPF.

Estamos ante una opción legítima del legislador para fijar las ventajas o beneficios fiscales por motivos de política económica o social, entre las que se hallan las ayudas a las familias o a la subsistencia de la empresa familiar».

5.- Compatibilidad de la normativa aplicada a la pretendida bonificación con los principios que determinaron el establecimiento de la misma:

«El beneficio parte, como recuerda la actora, de la Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994 (LCEur 1994, 5465) (94/1069/CE) sobre la transmisión de las pe-

queñas y medianas empresas, mediante la cual se invitaba a los Estados a «adoptar las medidas necesarias para facilitar la transmisión de las pequeñas y medianas empresas con el fin de garantizar la supervivencia de las empresas y el mantenimiento de los puestos de trabajo correspondientes», en particular las destinadas a «garantizar el éxito de la transmisión familiar, evitando que los impuestos que gravan la sucesión y la donación pongan en peligro la supervivencia de la empresa» (art. 1).

Entre las medidas relativas a la fiscalidad, la Recomendación recogía la de «reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro» (art. 6.a).

Estos propósitos no constituyen un fin en sí mismos, sino que, según el preámbulo de la Recomendación, están orientados a evitar la pérdida de empleo y de riqueza económica a causa de «una preparación insuficiente de la sucesión y a la inadecuación de determinadas partes del Derecho de los Estados miembros, principalmente en lo relativo a Derecho de sociedades, Derecho de sucesión y Derecho fiscal», pues «uno de los principales obstáculos que se oponen al éxito de la transmisión es la carga fiscal vinculada a ella» porque «el pago de derechos de sucesión o de donación puede comprometer el equilibrio financiero de la empresa y, por consiguiente, su supervivencia». De modo «que este régimen impositivo coloca a las empresas europeas en una situación de desventaja con respecto a la competencia mundial».

La Recomendación fue seguida por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio (RCL 1996, 1767 y 1823), sobre Medidas Urgentes de carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica, que introdujo la reducción del impuesto de sucesiones por transmisión de empresa familiar.

Justificaba la reducción en la intención de «aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión «mortis causa» de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido».

Considera la Sala que la normativa aplicada en este caso no es opuesta a tales principios.

El propósito de aligerar la fiscalidad de la transmisión de empresas para asegurar la continuidad del empleo y la creación de riqueza debe completarse con la designación de las actividades empresariales que, por ser susceptibles de cumplir aquellas finalidades, se hacen merecedoras de la ventaja fiscal.

No es irrazonable ni desproporcionado que entre las actividades de arrendamiento de inmuebles susceptibles de merecer el beneficio, se escojan aquellas que dispongan de unos determinados medios demostrativos de una particular organización y capacidad empresarial susceptibles de

asegurar su continuidad. No podemos aceptar, por tanto, que la interpretación que acoge la resolución administrativa recurrida vulnere los criterios interpretativos de las normas jurídicas ni los principios que invoca la parte recurrente».

6.- Razones que impiden tomar en consideración al conserje de la finca urbana donde está domiciliada la sociedad para dar por cumplido el requisito exigido para la bonificación de tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa:

«De los señalados requisitos para la reducción, el TEAC fundamenta su decisión en la inexistencia del segundo de ellos, es decir, de «una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa», carencia que rebate la actora oponiendo la existencia de un empleado con tales condiciones, que es el conserje de la finca.

Este criterio es contradictorio con el mantenido por esta Sección en muchas sentencias, entre las que podemos mencionar las núm. 1109/2010, de 21 de octubre (rec. 208/2008), 1160/2010, de 11 de noviembre (rec. 207/2008), 819/2011, de 15 de septiembre (rec. 261/2008), 237/2012, de 16 de abril (rec. 1122/2009), 389/2012, de 4 de junio (rec. 1711/2009), y 820/2014, de 24 de junio (rec. 158/2012).

En ellas dijimos que la persona empleada que exige el art. 25.2 de la Ley del IRPF ha de estarlo en las tareas propias de la actividad empresarial, como tal encaminadas a la ordenación de medios de producción y de recursos humanos, y no puede considerarse que se realicen por quien ejerce el trabajo de conserje, empleado de finca urbana o portero. El Convenio de empleados de fincas urbanas de Madrid, publicado en el Boletín oficial de la Comunidad de 16 de enero de 2002, establece que tales empleados tienen encomendada, a grandes rasgos, la vigilancia, cuidado y limpieza de las fincas urbanas y de cualquiera de los servicios comunes existentes. El art. 17 del Convenio detalla las funciones de los porteros o conserjes de un modo que resulta incompatible con la prestación de los servicios exigidos por una empresa semejante a la que describe la actora.

La condición de que la actividad empresarial se ejecute de forma habitual, personal y directa por el causante no es incompatible con el empleo de un trabajador a jornada completa.

Las funciones de superior dirección del empresario no pueden confundirse con las tareas administrativas y de gestión que tendría que asumir el empleado.

Es cierto que en determinadas ocasiones los medios humanos exigidos para la actividad empresarial pueden resultar excesivos, sobre todo si el empresario desarrolla por sí mismo las tareas administrativas, pero, como hemos dicho, corresponde al legislador con libertad de criterio determinar qué condiciones de las organizaciones empresariales dedicadas al arrendamiento de inmuebles deben disfrutar de la ventaja fiscal por ser las que aseguren el mantenimiento de los puestos de trabajo y de la actividad».

**Cuarto.** La Sala de instancia razona su decisión de desestimar la impugnación concerniente a la valoración de las acciones de la mercantil en los FFJJ octavo y noveno, que versan sobre lo siguiente.

1.- Los dos reproches realizados por las recurrentes a la valoración aplicada:

«Las recurrentes combaten la valoración de las acciones de la sociedad anónima GODÓ Y CIA por la incorrecta metodología utilizada, pues se han valorado asignando a los bienes inmuebles de la sociedad su valor de mercado, es decir, teniendo en cuenta exclusivamente las plusvalías tácitas de los activos, pero sin considerar los pasivos latentes constituidos por los impuestos subyacentes a esas plusvalías. Esta forma de actuar contraría los criterios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la norma 8ª de la circular 7/1997 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Aportan en su apoyo un informe técnico del economista D. (...).

En segundo lugar propugna el método de valoración ajustado a las previsiones del Impuesto sobre el Patrimonio, dada la necesidad de valorar de la misma manera un idéntico bien a efectos de dos tributos diferentes».

2.- Las razones por las que la Sala territorial de Madrid considera correcto el medio de comprobación de valores utilizado por la Administración:

«La Sala no comparte estas apreciaciones.

En primer lugar, la valoración de la sociedad se ha practicado por peritos de la Administración, como prevé el art. 57.1.e) LGT (RCL 2003, 2945), en concreto por la Jefa del Área de Valoraciones y Procedimientos Especiales de la Subdirección General de la Inspección de Tributos, por lo que no puede ponerse en duda su capacitación técnica para la labor aquí cuestionada.

Además, dicha valoración ha contado con el auxilio de las valoraciones singularizadas de los inmuebles llevadas a cabo por perito arquitecto-técnico de la Administración.

En el informe administrativo se expone la razón por la que fue elegido el método del patrimonio neto contable corregido o ajustado, e incluso se hace una crítica a los métodos de valoración de la normativa contable mercantil precisamente porque «no reflejan los valores reales o de mercado, dado que no toman en consideración el transcurso del tiempo ni las plusvalías tácitas que se hayan producido desde su adquisición».

La valoración cuestionada es, en suma, producto de un criterio técnico avalado por la cualificación y objetividad que es predicable de los funcionarios de la Administración tributaria, cuya desvirtuación hubiera exigido la aportación de una prueba más consistente que aquella solo destinada a poner en entredicho la falta de consideración de un determinado aspecto, de alcance puramente contable, como es el que menciona la recurrente».

3.- Las razones por las que dicha Sala territorial considera que la Administración no está obligada a aplicar el artículo 16

de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (RCL 1991, 1453 y 2389) para determinar el valor de las acciones de la mercantil aquí litigiosa.

Comienza con estas declaraciones:

«Acerca de la aplicación del criterio de valoración de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, también esta Sala se ha pronunciado en reiteradas ocasiones en el sentido de que si bien es legalmente posible la aplicación del artículo 16 de esa Ley, sin embargo la Administración no está obligada a aplicar el citado precepto para determinar el valor de las acciones de la clase de las que aquí nos ocupan, y ello por dos razones.

En primer lugar, porque la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636) ni fija reglas concretas de valoración de las acciones ni remite de forma expresa a la Ley 19/1991, y,

segundo, porque del contenido del art. 18 de aquella [la Ley 29/1987] se desprende no solo la posibilidad de comprobar los valores de los bienes sino también que el resultado de dicha valoración arroje un resultado superior al que ofrecería la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

Así, dispone dicho precepto:

"1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

[...].

3. Si el nuevo valor así obtenido fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.

4. No se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto".

Y termina con esta referencia sobre cuáles han sido sus pronunciamientos anteriores:

« Sentencias de esta Sección 9ª núm. 337/2013, de 26 de marzo, rec. 1148/2009, 243/2014, de 20 de febrero, rec. 1229/2010, 565/2014, de 30 de abril, rec. 1231/2010, 969/2014, de 21 de julio, rec. 1120/2011, 982/2014, de 22 de julio, rec. 19/2012, y otras».

**Quinto.** El recurso de casación de doña Victoria, doña Amelia y doña Clara invoca en su apoyo tres motivos, todos ellos deducidos por el cauce de la letra c) de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional contencioso-administrativo (LJCA (RCL 1998, 1741)).

I.- El primer motivo imputa a la sentencia de instancia la infracción del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -L/ISD-; del artículo 4 (punto Ocho, apartados uno y tres) de Ley 19/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1453 y 2389), del Impuesto sobre el Patrimonio -L/IP-; y del

artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (RCL 1998, 2866), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-L/IRPF-, (sustituida por el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 622) -TR/IRPF 2004).

La argumentación principal desarrollada para sostener este reproche es la que sigue.

Se parte de estas premisas de la sentencia recurrida: que acepta de plano que, para que una actividad de arrendamiento de inmuebles pueda ser considerada actividad económica a efectos del IRPF, no es preciso que cuente con empleado y local; que igualmente acepta que la causante pudiera actuar de hecho como empresaria de hecho en el alquiler del inmueble de la CALLE000; y, pese a ello, considera que la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sí exige la concurrencia de ambos para poder tener acceso a la concreta ventaja fiscal de la reducción de la base imponible por razón de la transmisión hereditaria de los elementos afectos a una actividad empresarial cuando esta consiste en arrendamiento de inmuebles.

Y seguidamente, con el anterior punto de partida, se censura ese criterio seguido por la sentencia de instancia esgrimiendo para ello estas dos razones: que carece de sentido que las distintas normativas manejen conceptos distintos sobre la misma actividad de arrendamiento de inmuebles; y que la remisión a la regulación de Ley del IRPF que hace la Ley del Impuesto sobre Sucesiones es constante y plena.

Más adelante se invoca y transcribe lo establecido en los artículos 20.1.d) de la L/ISD; 4. Octavo, uno y dos, de la L/IP; y 1 y 2 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1709/1999, de 5 de noviembre (por el que 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).

A lo que se añade que la sentencia "a quo" sugiere una estanqueidad en el concepto de actividad económica de arrendamiento de inmuebles a los efectos del ISD y del IP respecto de las reglas IRPF, y esa estanqueidad debe reputarse errónea porque la lectura del RD 1704/1999 (RCL 1999, 2803) permite advertir remisiones incondicionales a la normativa IRPF.

Finalmente, se invoca la doctrina contenida en la STS de 12 de marzo de 2009 (RJ 2009, 1697) (casación 4083/2005), en lo que en ella se declara sobre la remisión a la Ley IRPF para determinar cuando existe o no una actividad económica a los efectos del IP y el ISD.

Como también se aduce que la estanqueidad no ha tenido acogida en la jurisprudencia más reciente (para lo que se citan las SsTS de 30 de noviembre y 11 de diciembre de 2009 en lo que razonan sobre regularizaciones efectuadas en materia de precios de transferencia por el concepto Impuesto sobre Sociedades).

II.- El segundo motivo censura al fallo recurrido la infracción del artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre,

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-L/IRPF 1998-, (sustituida por el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo-TR/IRPF 2004).

El desarrollo argumental realizado para intentar defender este motivo arranca igualmente de esa interpretación que, en el criterio del recurso de casación, ha efectuado la Sala de instancia en el sentido de que, por un lado, acepta que, para que una actividad de arrendamiento de inmuebles pueda ser considerada actividad económica a efectos del IRPF, no es preciso que cuente con empleado y local; e igualmente acepta que la causante pudiera actuar de hecho como empresaria de hecho en el alquiler del inmueble de la CALLE000; y, por otro, considera que, a pesar de lo anterior, la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sí exige la concurrencia de ambos para poder tener acceso a la concreta ventaja fiscal de la reducción de la base imponible por razón de la transmisión hereditaria de los elementos afectos a una actividad empresarial cuando esta consiste en arrendamiento de inmuebles.

Desde ese mismo punto de partida, se dice que este segundo motivo es subsidiario del anterior, porque va dirigido a interpretar (admitir) que, aun en la hipótesis de que la regulación del ISD y el IP sea autónoma de la aplicable al IRPF, en el caso concreto aquí enjuiciado sí concurre la existencia de una actividad económica acompañada de todas las circunstancias que son necesarias para aplicar la reducción de la base imponible que aquí es objeto de controversia.

Unas circunstancias representadas por todo lo siguiente:

*"Que la existencia de local está fuera de toda duda.*

Que tal y como acredita la diligencia de 18 de marzo de 2009 la inspección también acepta que la actividad se ejercía de manera personal, habitual y directa por la causante D<sup>a</sup> Raquel.

*Que D<sup>a</sup> Raquel cuenta con un empleado, D. Geronimo, como conserje de la finca.*

*Y que aquí se trata de un conjunto inmobiliario conformado por 30 inmuebles, de diversa tipología: viviendas, locales comerciales e interiores, que precisan de una gestión diferenciada y constante".*

Seguidamente se esgrimen los argumentos que, desde la anteriores circunstancias, justificarían la aplicación de esa reducción de la base imponible que se reclama. Estos argumentos, expuestos aquí en sus ideas esenciales, son los que siguen.

1. Que los requisitos del empleado y local son meramente presuntivos y no exigencias objetivas del desarrollo de la actividad.

2. Que debe tenerse en cuenta la interpretación teleológica de los incentivos a la empresa familiar articulados en la normativa del ISD y el IP, teniendo en cuenta las declaraciones de la Recomendación de la Comisión de la Unión de Europea de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas.

3. Que procede también una interpretación de las exenciones relativas al patrimonio empresarial contenidas en los

apartados uno y dos del punto ocho del artículo 4 de la L/IP desde una perspectiva de neutralidad impositiva; que conduzca a que la exención haya de operar igual con independencia de que la actividad empresarial se desarrolle de forma individual o bajo una forma societaria y, en esta segunda modalidad, acepte que habría bastado que la causante se hubiera autocontratado como empleada para entenderse realizada una actividad económica y permitir que sus herederas accediesen a la reducción correspondiente a la empresa familiar.

4. Que ha de efectuarse asimismo una interpretación de la aplicación de la normativa aquí concernida que haga aplicación del principio de proporcionalidad (artículo 3.2 LGT (RCL 2003, 2945) 2003), que tenga en cuenta si una actividad de arrendamiento de treinta inmuebles cuyo valor asciende a siete millones de euros debe deparar la consecuencia de la pérdida de la ventaja fiscal aquí polémica por el simple hecho de no contar con un empleado del tipo que ha sido exigido por la Sala de instancia.

5. Que una interpretación literal de los artículos 25 y 11 de la L/IRPF también conduce a no reputar necesaria la contratación laboral que la sentencia de instancia ha declarado exigible; pues, si el artículo 25 considera rendimientos derivados de actividades económicas a los que supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos y el artículo 11 individualiza esos rendimientos en quienes realicen de forma personal y directa esa ordenación, mal puede interpretarse que el trabajador que se integre en la organización empresarial con contrato laboral y a jornada completa haya de ser quien lleve a efecto dicha ordenación.

III.- El tercer motivo reprocha a la sentencia "a quo" la infracción del artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT 2003 -, y del artículo 158.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658) -RTO/GEST. E INSP. 2007.

Su desarrollo argumental es el que sigue.

Lo esgrimido en primer lugar y principalmente es que la infracción denunciada se ha producido porque la Sala de instancia, en lo que se refiere a la valoración de acciones que acoge, se basa en la emitida por un cargo administrativo en el que se prescinde de la exigencia de la posesión de titulación suficiente y adecuada al tipo del bien a valorar, que es requerida por el artículo 158.3 del RTO/GEST. E INSP. 2007 cuando se utilice el medio de valoración consistente en "dictamen de perito".

A este respecto se dice que el claro mandato normativo se sustituye por la afirmación apodíctica de que el puesto de Jefe del Área de Valoraciones y Procedimientos Especiales de la Subdirección General de la Inspección de Tributos conlleva por sí misma la capacitación técnica para la valoración

efectuado con la solvencia propia de un perito en la específica materia.

Como también se solicita, de conformidad con lo establecido en el artículo 88.3 LJCA, que, en lo que hace a las infracción denunciadas en este tercer motivo, se integren los hechos admitidos como probados por la sentencia recurrida con el informe de valoración de 13 de febrero de 2009, obrante en el expediente, suscrito por la mencionada de Jefa del Área de Valoraciones y Procedimientos Espaciales de la Subdirección General de la Inspección de Tributos y ratificado con el Vº Bº de la SG de Inspección de los tributos, pues en tal informe no consta la cualificación técnica de ninguna de esas dos personas.

Y se añade que la titulación adecuada del perito es un requisito esencial, exigido tanto por la expresa previsión del citado artículo 158.3 del RTO/GEST E INSP 2007 como por la jurisprudencia (se cita la STS de 18 de diciembre de 1995).

Más adelante se aduce que la valoración efectuada revela la falta de conocimientos sobre la técnica de valoración de sociedades, porque prescinde de un aspecto elemental y universalmente reconocido y admitido por la técnica valoradora de sociedades (cuando la valoración se hace por sustitución de valores), cual es el cómputo, obviamente con signo negativo, del pasivo latente constituido por impuesto subyacente asociado al mayor valor de los inmuebles respecto del valor por el que lucen en balance.

Se recuerda que en la demanda se alegó a este respecto que "si dicho perito hubiera reunido la cualificación requerida habría sabido que el método del Patrimonio Neto Contable Ajustado o Corregido supone, sí, ajustar el valor contable a valor de mercado, pero, y esto es lo importante, los ajustes deben realizarse no sólo en los elementos de activo sino también en los pasivos, cuyos valores contables pueden ser distintos de los de mercado".

Y se señala que también se dijo que este es el criterio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, "vertido, entre otras, en Consulta 5 del BOICAC 74/2008 que declara como conclusión que en el cómputo de plusvalías se ha de tener en cuenta el efecto fiscal".

Lo que antecede se completa y desarrolla con estas otras afirmaciones:

*"Así pues, y partiendo de la base de que el método de valoración que empleó el supuesto perito de la Administración fue el del Patrimonio Neto Contable Ajustado, ajustando al alza el valor de los inmuebles, debió no obstante descontar el impuesto asociado a esa plusvalía, para reflejar de ese modo el verdadero valor de las participaciones de la sociedad.*

Desde luego, estas consideraciones son comúnmente conocidas por quienes poseen la titulación adecuada a la valoración de empresas (lo mismo que cualquier jurista conoce las diferencias entre el contrato de depósito y el de donación, o entre la servidumbre y el contrato de transporte), lo que nos permite dudar de la idoneidad de quien suscribe el

Informe de valoración de la Administración, pese a que ostente el cargo de Jefa del Área de Valoraciones. Puede ser una arquitecta experta en valoración de inmuebles, pero sin duda manifiesta una carencia de conocimientos en el área de valoración de empresas, dicho sea con el máximo respeto y en estrictos términos de defensa".

Posteriormente, a los efectos del requisito, establecido en el artículo 86.4 LJCA, de que las normas denunciadas como infringidas hayan sido invocadas en la instancia o consideradas por la Sala sentenciadora, se señala que en la demanda se rechazó expresamente la cualificación técnica de la Jefa del Servicio de valoraciones y así mismo se dijo que, de haberla tenido, habría sabido lo que supone el método del Patrimonio Neto Contable Corregido o Ajustado.

A lo que se añade que se:

"invocó la procedencia de la aplicación de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de 20 de diciembre de 1996, por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil, resolución con rango de norma jurídica (ex Disposición Final Tercera del RD 1514/2007, de 16 de noviembre (RCL 2007, 2098 y 2386)) por cuya virtud procede descontar a la hora de establecer la valoración, del valor activo, el importe del impuesto que gravita sobre las plusvalías latentes (Impuesto sobre Sociedades, e IIVTNU)".

Termina el desarrollo de este tercer motivo destacando cual es su relevancia. Se sostiene, en este sentido, que la falta de titulación del perito de la Administración debe conllevar la anulación sin más trámites de la sentencia y "sin ulterior retorno" (por ser la solución más conforme con la antes citada STS de 18 de diciembre de 1995).

O, cuando menos, la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia compruebe, mediante la correspondiente prueba realizada al efecto, la titulación que en la fecha de la valoración (febrero de 2009) ostentaba la Jefa del Área de Valoraciones y Procedimientos Espaciales de la Subdirección General de la Inspección de Tributos; y para el caso de que contara con la adecuación, que se anule la resolución impugnada y se obligue a valorar de nuevo las participaciones descontando el impuesto latente, por así exigirlo la observancia "de los dictados del ICAC que, en cuanto a normativa estatal de desarrollo de PGC, obligan a descontar el efecto Impositivo al determinar el patrimonio neto contable ajustado".

**Sexto.** Abordando ya los motivos de casación primero y segundo, conviene comenzar con la siguiente puntualización previa.

La cuestión principal enjuiciada y decidida por la sentencia recurrida no ha versado sobre la determinación de cuando una actividad de arrendamiento de bienes inmuebles debe merecer la consideración de actividad económica, a los efectos de establecer cuáles son las reglas por las que ha

de cuantificarse la capacidad económica exteriorizada en ella que ha de quedar sometida al IRPF. Esa cuestión ha sido esta otra: qué exigencias han de concurrir para que a los bienes afectos a la mencionada actividad les pueda resultar aplicable la exención establecida en el artículo 4, apartado ocho, punto uno, de la Ley 19/1991 (L/IP), a la que viene a remitir el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 (L/ISD) para que pueda operar la reducción de la base imponible en el Impuesto sobre sucesiones que aquí es reclamada por las recurrentes.

Desde la anterior puntualización, ya debe avanzarse que es acertada la solución de la improcedencia de esa reducción que ha sido aplicada por la sentencia "a quo" y, por ello, son injustificadas las infracciones denunciadas en estos dos primeros motivos de casación.

Así ha de ser por todo lo siguiente.

En primer lugar, porque, tratándose en definitiva del reconocimiento de una ventaja fiscal, ha de estarse al mandato de prohibición de la analogía en esta materia que proclama el artículo 14 de la LGT (RCL 2003, 2945); y esto comporta que la aquí reclamada ventaja fiscal haya de operar en los estrictos términos que la regula el artículo 1 del Real Decreto 1704/1999 (RCL 1999, 2803), (transcrito por la sentencia recurrida en sus FFJJ que antes se reseñaron), que, a los específicos efectos de la exención del artículo 4, octavo, uno, de la Ley 19/1991, requiere inexcusablemente, para que el arrendamiento de inmuebles pueda ser considerado actividad económica, la concurrencia de las circunstancias que establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998 (RCL 1998, 2866) (L/IRPF 1998).

Por tanto, no es de compartir esa indebida o errónea aplicación del criterio de estanqueidad que se censura a la Sala de instancia, como tampoco resulta de aplicación, por estar referidas a casos muy distintos al aquí enjuiciado, las sentencias de esta Sala que son invocadas en el recurso de casación.

En segundo lugar, porque la norma reglamentaria que acaba de mencionarse, el Real Decreto 1704/1999, se dicta, como declara su preámbulo, en cumplimiento de la habilitación otorgada por el apartado octavo, tres, del artículo 4 de la Ley 19/1991 (L/IP); y este complemento reglamentario de la regulación aplicable a la ventaja fiscal de que se viene hablando, como bien razona la sentencia recurrida (con la oportuna cita de la jurisprudencia constitucional que la avala), no incurre en vulneración de la reserva legal establecida en materia tributaria.

En tercer lugar, porque es igualmente correcto el criterio de la sentencia de instancia de que la exigencia de la persona con contrato laboral a jornada completa está estrictamente referida a la operatividad de la ventaja fiscal, como opción legítima del autor de la norma que la establece para decidir cuáles son los concretos motivos de política económica o social que a tal efecto han de ser ponderados; y, por tal razón, su virtualidad en esta materia no tiene por qué ser coincidente con la que pueda tener a otros efectos tributarios.

Siendo de añadir que la existencia de un conserje de finca urbana no es una válida circunstancia para dar por cumplida esa exigencia, pues su prestación laboral está referida a los específicos cometidos de dicha categoría laboral, muy distintos a los que están implicados en una actividad empresarial de arrendamiento y en modo alguno vinculados de manera exclusiva a esta última. Y en cuarto y último lugar, porque tampoco son convincentes los específicos argumentos que se desarrollan en el segundo motivo.

La mayoría de ellos ya están respondidos con lo que acaba de exponerse sobre de la específica configuración que tiene la ventaja fiscal y sobre la libre determinación normativa para establecerla; y, en aras de agotar esa respuesta, puede añadirse lo siguiente: que no hay apartamiento de la finalidad perseguida por la ventaja fiscal de que se viene hablando, ya que su condicionamiento a un empleado laboral a jornada completa resulta más coherente con el designio de fomentar la subsistencia de actividades empresariales que generen empleo; como tampoco hay falta de proporcionalidad, pues el resultado de ponderar en el impuesto los bienes aquí afectos a esa actividad de arrendamiento no es muy distinto al que experimentan en el mismo tributo otros contribuyentes por ser titulares de bienes distintos pero de similar montante económico.

**Séptimo.** Por lo que se refiere al tercer motivo de casación, antes de realizar su análisis esta Sala tiene que recordar, una vez más, que el recurso de casación no es otra instancia que permita un nuevo examen total de la controversia que fue sometida al tribunal de instancia.

Se trata, como es bien sabido, de un recurso extraordinario cuyo objeto directo es la sentencia recurrida y cuya finalidad es decidir si dicho fallo combatido incurrió en concretas infracciones sustantivas o procesales; infracciones estas que han de ser formalizadas con expresión del legal motivo casacional en que son amparadas y, además, con la cita clara y precisa de las normas y la jurisprudencia que se reputa infringida (artículos 88.1, 92.1 y 93.2.b) de la Ley Jurisdiccional - LJCA (RCL 1998, 1741) -).

Y también ha de subrayarse que la Sala de casación debe respetar las apreciaciones fácticas de la sentencia recurrida, salvo que la valoración probatoria haya sido combatida expresamente por una posible infracción de la interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 CE (RCL 1978, 2836) o de las concretas normas que regulen el valor de los elementos probatorios; y ceñirse, así mismo, a las únicas cuestiones enjuiciadas por la sentencia recurrida, salvo que haya sido planteado en debida forma el vicio de incongruencia.

Por tanto, no planteándose en la actual casación la incongruencia de la sentencia recurrida, y no habiéndose combatido tampoco su valoración probatoria en los términos que acaban de señalarse, el único examen que aquí procede es el de las concretas infracciones denunciadas en este tercer motivo de casación; esto es, las de los artículos 57.1.e)

de la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945) y 158.3 del RTO/GEST. E INSP. 2007. Y ninguna de esas dos infracciones merece ser acogida por lo que seguidamente se explica.

Lo primero que debe señalarse es que, en el informe de comprobación de valores de la Administración a que se dirigen esos reproches, cuya reseña se ha efectuado en el apartado 3 del primer fundamento de derecho de esta sentencia, son de advertir dos clases de operaciones valorativas para llegar a la conclusión final que se sienta sobre el valor que ha de asignarse a las acciones de la mercantil GODÓ Y COMPAÑÍA, S.A. Por una parte, se sustituye el valor con el que aparecían los inmuebles en el balance de dicha sociedad, y para ello se toma en consideración el valor de mercado que le es asignado por un Perito de la Administración que ostenta la titulación de Arquitecto Técnico. Y, por otra, a partir de esa nueva estimación del valor de los inmuebles, se determina el nuevo importe del patrimonio neto de la sociedad del que se hace derivar el nuevo valor que se asigna a sus acciones.

Y lo segundo a destacar es que el Arquitecto técnico sí posee habilitación para esa valoración de inmuebles que efectuó; y los funcionarios de la Inspección de los Tributos, que a partir de ese nuevo valor de los inmuebles determinaron en nuevo valor contable del patrimonio social, están igualmente capacitados para esta segunda operación, pues los específicos saberes técnicos implicados en ella forman parte de los conocimientos y aptitudes que han de demostrar dichos funcionarios en el proceso selectivo que han de superar para acceder a la Administración. Siendo de añadir que las demás cuestiones suscitadas sobre esa valoración están fuera del ámbito de aplicación de esos dos preceptos a los que ha sido circunscrito este tercer motivo de casación.

**Octavo.** Procede, de conformidad con todo lo antes razonado, declarar no haber lugar al recurso de casación, y con imposición de las costas a la parte recurrente por no concurrir circunstancias que justifiquen su no imposición (artículo 139.2 de la LJCA ( RCL 1998, 1741)).

Pero la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese artículo 139 de la LJCA , señala ocho mil euros como cifra máxima a que asciende la imposición de costas, por la totalidad de los conceptos comprendidos en ellas y a repartir por mitad entre las dos partes codemandadas.

Para la fijación de la expresada cantidad se tienen en cuenta los criterios habituales seguidos por esta Sala y, desde ellos, se pondera la complejidad de lo suscitado en los motivos de casación y la dedicación requerida para formalizar los escritos de oposición.

## FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- No haber lugar al recurso de casación interpuesto por doña Victoria , doña Amelia y doña Clara contra la sentencia de 3 de julio de 2015 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (dictada en el recurso contencioso-Administrativo núm. 320/2013 ). 2.- Imponer a la parte recurrente las costas correspondientes a este recurso de casación, con la limitación que se expresa en el último fundamento de derecho de esta sentencia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

## Tratamiento de las parejas homosexuales que convivieran more uxorio cuando no podían contraer legalmente matrimonio a efectos de la reducción del art. 20.2 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Sentencia de 12 de diciembre de 2016

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero. Antecedentes.

Se impugna, mediante este recurso de casación, interpuesto por el procurador D. José Luis Barragués Fernández, actuando en nombre y representación de D<sup>a</sup>. Maribel, la sentencia, de 14 de mayo de 2012, de la Sala de lo Contencioso-Ad-

ministrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias por la que se estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 748/2010 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

La sentencia de instancia estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo y no conforme con ella la demandante interpone el recurso de casación que decidimos.

## Segundo. Motivos de casación.

El presente recurso de casación se formula al amparo de los siguientes motivos:

Primero.- Al amparo del apartado d) del art. 88.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa 29/1998, en cuanto que la sentencia incurre en infracción de los artículos 1.1, 9.2, 10.1 y 14 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836), en relación con el artículo 20.2 de la Ley de Impuestos de Sucesiones y Donaciones y de la Ley 13/2005, de 1 de julio (RCL 2005, 1407), por la que se modifica el Código Civil (LEG 1889, 27) en materia de derecho a contraer matrimonio.

Segundo.- Al amparo del apartado d) del art. 88.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa 29/1998, en cuanto que la sentencia incurre en infracción de los artículos 1.1, 9.2, 9.3, 10.1 y 14 de la Constitución Española, en relación con el artículo 20.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1987, 2636), del artículo 2.3 del Código Civil y de la Ley 13/2005, de 1 de julio, por la que se modifica el Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio.

Tercero.- Al amparo del apartado d) del art. 88.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa 29/1998, por vulneración del artículo 14 de la Constitución Española, en relación con los artículos 3.1 del Código Civil, artículos 20.2 a y 24 de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y de la Ley 13/2005, de 1 de julio, por la que se modifica el Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio, así como los artículos 9 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (LCEur 2007, 2329) (artículo 6 del Tratado de la Unión Europea (RCL 1999, 1205)).

## Tercero. Precisión previa.

Esta Sala por auto de 21 de mayo de 2015 planteó ante el Tribunal Constitucional, y haciéndose eco de los motivos de casación esgrimidos, la constitucionalidad del artículo 20.2 letra a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones. Por auto de 21 de junio de 2016 el Tribunal Constitucional\* inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada.

\* <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/docs/BOE/BOE-A-2016-7302.pdf>

## Cuarto. Decisión de la Sala.

Es evidente, dado el planteamiento del recurso de casación, que alega contra la sentencia impugnada los preceptos constitucionales invocados, la necesidad de su desestimación; conclusión a la que coadyuva el auto del Tribunal Constitucional de 21 de junio de 2016, que al inadmitir a trámite la cuestión planteada, rechaza que se produzcan las infracciones constitucionales denunciadas.

Efectivamente, y cualquiera que sea nuestra opinión sobre la validez constitucional, en el concreto asunto que se decide, del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, la cuestión ha sido definitivamente resuelta por el Tribunal Constitucional a cuya decisión y cumplimiento quedamos vinculados.

De otra parte, y siendo estas las únicas cuestiones que el recurso de casación interpuesto plantea es manifiesta la necesidad de su desestimación, sin que podamos tomar en consideración alegaciones del recurrente sobre el alcance y significación del término «cónyuge», que se efectúan en el escrito de fecha 1 de septiembre de 2016. Tal alegación comporta un cambio radical del contenido del litigio, al menos en casación, recurso en el que no cabe un cambio de planteamiento como el efectuado por la recurrente.

## Quinto. Costas.

En materia de costas, y a la vista de nuestro criterio sobre el fondo de la cuestión discutida y la constitucionalidad del precepto controvertido, no procede hacer pronunciamiento expreso de las costas causadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional.

## FALLAMOS

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

1º.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por el procurador D. José Luis Barragués Fernández, en nombre y representación de D<sup>a</sup>. Maribel, contra la sentencia de 14 de mayo de 2012 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso contencioso-administrativo número 748/2010.

2º.- Sin costas.

**IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 45**

- Procedimiento de expropiación por ministerio de ley .....45
- Tributación de la operación de fusión.....46
- Aportación no dineraria de bienes de negocio individual que desarrolla una actividad de crianza de ganado bovino para carne y una explotación forestal. ....46

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

### PROCEDIMIENTO DE EXPROPIACIÓN POR MINISTERIO DE LEY

Consulta nº V2940-16 de 23 de junio de 2016

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo que:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

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.

Por su parte, el apartado 7 del artículo 23 del texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, establece que:

“Las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Cuando el valor de las parcelas adjudicadas a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso.”

De dicho precepto se extrae que no tienen la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU, las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos.

De acuerdo con lo anterior, cabe señalar que la transmisión de terrenos de naturaleza urbana que se efectúe como consecuencia de operaciones distributivas de beneficios y cargas ejecutadas en virtud de un procedimiento de expropiación no se encontrará sujeta al IIVTNU.

Sin embargo, de los datos aportados por el consultante parece desprenderse que el procedimiento de expropiación al que hace referencia no puede encuadrarse dentro del precepto transcrito, ya que la figura que describe no tiene por objeto la distribución de beneficios y cargas, sino evitar la indefensión de los propietarios que, como consecuencia del planeamiento urbanístico, quedan sin aprovechamiento alguno, facultándoles para forzar a la Administración a que les expropie, impidiendo así que su derecho de propiedad quede vacío de contenido económico, con lo que, en este caso, no resultaría de aplicación la no sujeción del IIVTNU.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## TRIBUTACIÓN DE LA OPERACIÓN DE FUSIÓN

Consulta nº V2568-16 de 10 de junio de 2016

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del TRLRHL establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Asimismo, la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, señala en su artículo 17 en relación con la disolución de las asociaciones lo siguiente:

“1. Las asociaciones se disolverán por las causas previstas en los Estatutos y, en su defecto, por la voluntad de los asociados expresada en Asamblea General convocada al efecto, así como por las causas determinadas en el artículo 39 del Código Civil y por sentencia judicial firme.

2. En todos los supuestos de disolución deberá darse al patrimonio el destino previsto en los Estatutos.”

Regulándose a continuación en el artículo 18 de la citada Ley Orgánica 1/2002 de 22 de marzo, la liquidación de las mismas.

De los términos expuestos por la consultante en su escrito se desprende que la disolución de la entidad cultural no implicará la liquidación de la misma, resultándole de aplicación, en su caso, y de acuerdo con lo que dispone el apartado 6 del artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la disposición adicional segunda de la citada LIS, que regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, la cual dispone lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que en la operación de fusión descrita por la consultante, concurren las circunstancias señaladas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión del terreno de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la sociedad absorbida, de acuerdo con lo establecido en el artículo 106 del TRLRHL.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

## APORTACIÓN NO DINERARIA DE BIENES DE NEGOCIO INDIVIDUAL QUE DESARROLLA UNA ACTIVIDAD DE CRIANZA DE GANADO BOVINO PARA CARNE Y UNA EXPLOTACIÓN FORESTAL.

Consulta nº V2448-16 de junio de 2016

El activo está constituido por bienes inmuebles de naturaleza rústica y elementos propios de esta explotación.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Por tanto, aquellas aportaciones de terrenos que efectúe el consultante que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles no estarán sujetas al IIVTNU.

No obstante, si entre los terrenos aportados existiera alguno que tuviera la consideración de urbano, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que en el supuesto planteado, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS, lo cual implicará necesariamente que los bienes inmuebles aportados se hallen integrados en una rama de actividad.

De lo que se desprende que, la no sujeción al IIVTNU está condicionada a que concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

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

