

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
Registradores  
DE ESPAÑA

# Contenido



- Modificación del reglamento del régimen sancionador tributario.  
*Carlos Gómez Jiménez.*  
*Subdirector General de Tributos.*  
*Inspector de Hacienda del Estado* .....3

## TEMAS FISCALES

### TRIBUNAL SUPREMO

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .....13

### DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .....21
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....25

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### TEMAS FISCALES

- La notificación colectiva en los tributos locales de cobro periódico.  
*Alberto San Martín Rodríguez.*  
*Inspector de Hacienda del Estado y Profesor Asociado de la U.C.M.* .....30

### DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....34

## TRIBUTOS MUNICIPALES

**TM**  
Tributos MUNICIPALES



## TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES ..... 4

Modificación del reglamento del régimen sancionador tributario

**CARLOS GÓMEZ JIMÉNEZ**. Subdirector General de Tributos. Inspector de Hacienda del Estado ..... 4

### Modificación del reglamento del régimen sancionador tributario

**CARLOS GÓMEZ JIMÉNEZ.** *Subdirector General de Tributos. Inspector de Hacienda del Estado.*

- 1.- Introducción
- 2.- Medidas positivas para el contribuyente
- 3.- Particularidades del régimen sancionador en relación al denominado suministro inmediato de información
- 4.- Plazos del procedimiento sancionador
- 5.- Tramitación del procedimiento sancionador en relación con el delito fiscal

El presente trabajo tiene como objetivo efectuar un análisis eminentemente descriptivo del Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, publicado en el BOE el pasado día 30 de diciembre.

#### 1. Introducción

La modificación normativa del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, en adelante RRS, tiene como principales objetivos señalados en la exposición de motivos:

- La adaptación de la normativa reglamentaria a las modificaciones legales que en el ámbito sancionador se produjeron por la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude introdujo en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dirigidas a la lucha contra el fraude así como otras de carácter técnico.
- La nueva regulación del delito fiscal en sede administrativa como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Por último, la norma intenta responder a diversas motivaciones de carácter técnico, al margen de la adaptación a las leyes mencionadas.

Los cambios operados en el RRS se podrían clasificar a efectos expositivos en los siguientes grupos:

1. Medidas positivas desde la óptica del contribuyente, por cuanto atenúan la aplicación del régimen sancionador.
2. Las particularidades del régimen sancionador en relación al denominado suministro inmediato de información.
3. Plazos del procedimiento sancionador.
4. Tramitación del procedimiento sancionador en relación con el delito fiscal.

A continuación, pasaremos a exponer las modificaciones más importantes del reglamento teniendo en cuenta la clasificación anterior.

#### 2. Medidas positivas para el contribuyente

Las medidas positivas para el contribuyente se concretan en tres grupos:

- La posible aplicación de la reducción por conformidad a los responsables de las sanciones (art. 7.3).
- El cálculo de la base de la sanción y de determinados criterios de calificación de la infracción no tendrá en cuenta la infracción específica por la falta de presentación del modelo 720 (art. 8.2, 10.1, 11.1 y 12.1).

- Exoneración de la responsabilidad por infracción formal por la falta de presentación de declaración o autoliquidación por medios electrónicos (art. 15.7).

Seguidamente pasaremos a exponer dichas medidas positivas.

## 2.1. La posible aplicación de la reducción por conformidad a los responsables de las sanciones (art. 7.3)

Se introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 7 (en negrilla) que queda redactado de la siguiente forma:

**«3. En los supuestos a los que se refiere el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, se deberá de dar la conformidad de forma expresa conforme a lo dispuesto en dicho precepto.»**

El artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, se prevé que:

*“4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.*

*En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.*

*La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.*

*A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.*

*Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.”*

En cumplimiento de dicho precepto legal, se determina en el reglamento que en los supuestos de declaración de responsabilidad por sanciones tributarias, se requerirá, en su caso, la conformidad expresa a los efectos de la aplicación de la reducción correspondiente (art. 7.3).

Asimismo, cabe destacar que esta modificación reglamentaria está relacionada con la modificación de la redacción del artículo 124.1 del Real Decreto de modificación del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en adelante RGR, que se ha modificado coetáneamente con el RRS, que señala que en el trámite de audiencia del procedimiento de declaración de responsabilidad el interesado, en su caso, deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la LGT a los efectos de la aplicación en la liquidación

de la responsabilidad por sanciones de la reducción por conformidad.

## 2.2. El cálculo de la base de la sanción y de determinados criterios de calificación de algunas infracciones no tendrá en cuenta la infracción específica por la falta de presentación del modelo 720 (art. 8.2, 10.1, 11.1 y 12.1).

Se modifican (en negrilla los cambios) el apartado 2 del artículo 8; el apartado 1 del artículo 10; el apartado 1 del artículo 11 y el apartado 1 del artículo 12, que quedan redactados, respectivamente, de la siguiente forma:

**«2. Cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.»**

**«1. La incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.»**

**«1. La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.»**

**«1. La incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012,**

**de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.»**

Estas modificaciones tienen su origen en evitar el eventual bis in ídem que se pudiera producir por la confluencia de la aplicación de los citados preceptos con la disposición adicional decimooctava de la LGT que establece la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y el régimen sancionador que la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 anudó a las ganancias patrimoniales no justificadas y a las rentas no declaradas derivadas de la falta de presentación de la declaración anterior, en aplicación de los artículos 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, y 121.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, (anteriormente artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) que establecen una infracción específica. Dicha infracción se sanciona con una multa del 150 por ciento de la base de la sanción que es la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los citados artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la LIS.

Por tanto, la especialidad de la infracción y sanción aplicable provoca que las ganancias no justificadas y rentas no declaradas en estos casos no deban tenerse en cuenta a efectos del cálculo de diferentes elementos de la infracción tributaria. En concreto:

- La base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la LGT (artículo 8.2).
- El cálculo de la incidencia de la ocultación (artículo 10.1).
- El cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros (artículo 11.1).
- El cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados (artículo 12.1).

### **2.3. Exoneración de la responsabilidad por infracción formal por la falta de presentación de las declaraciones o autoliquidación por medios electrónicos (art. 15.7)**

Se introduce un nuevo apartado 7 en el artículo 15 con la siguiente redacción:

«7. A efectos de lo dispuesto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se incurrirá en responsabilidad por la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria incumpliendo la obligación de utilizar medios

electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando posteriormente se produzca la presentación por dichos medios, sin requerimiento previo en el sentido del artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o inicio de procedimiento sancionador.»

Con esta modificación se pretende explicitar, en el marco del artículo 179.3 de la LGT, la exoneración de la responsabilidad por infracción formal por falta de presentación de la declaración por medios electrónicos o telemáticos cuando la declaración se hubiera presentado por otros medios y siempre que se presente la declaración por medios electrónicos o telemáticos sin requerimiento previo de la Administración tributaria en el sentido señalado por el artículo 27.1 de la LGT o antes del inicio del correspondiente procedimiento sancionador.

En este sentido, debe recordarse que el artículo 27.1, párrafo segundo de la LGT dispone que:

“A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.”

### **3. Las particularidades del régimen sancionador en relación al denominado suministro inmediato de Información**

Se introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 16 con la siguiente redacción:

«3. Cuando se trate del retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se aplicarán las siguientes reglas:

- a) Se entenderá por retraso el suministro de los registros con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto en la normativa reguladora de la obligación.
- b) Procederá la multa proporcional del 0,5 por ciento del importe de la factura prevista en el artículo 200.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los retrasos relativos a los Libros Registro de facturas expedidas y facturas recibidas.

Dicho porcentaje se aplicará sobre el importe total que corresponda a cada registro de facturación, incluyendo las cuotas, recargos repercutidos y soportados así como las compensaciones percibidas o satisfechas del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, deriven de la operación.

En el caso de los registros de facturación que se correspondan con operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará como importe total:

- i) En el supuesto de que se trate del registro correspondiente a la factura de la operación, el relativo a la misma,

*con independencia de que, junto a ella se remita la información del cobro o pago que corresponda.*

*ii) En el supuesto de que se trate únicamente del registro relativo al cobro o pago correspondiente, el que se refiera a la magnitud monetaria a informar de acuerdo con el artículo 61 decies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.*

*Para la aplicación del mínimo y máximo trimestral se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.*

*c) Procederá la multa pecuniaria fija de 150 euros por registro en los retrasos relativos a los Libros Registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.»*

El nuevo apartado 3 del artículo 16 del RRS desarrolla el régimen sancionador del retraso en la llevanza de los libros en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, lo que se denomina con carácter genérico como “suministro inmediato de información”.

En efecto, el artículo 29.3 de la LGT prevé que las disposiciones reglamentarias pueden establecer que la aportación o llevanza de los libros registro se efectúe de forma periódica y por medios telemáticos, teniendo esta previsión legal su correlato reglamentario en la nueva redacción del artículo 29.1 del Reglamento de Aplicación de los Tributos (también modificado coetáneamente con este precepto del RRS que ahora analizamos).

En este sentido, el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, prevé la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural. Asimismo, los sujetos pasivos del impuesto no obligados a la llevanza de libros por este sistema podrán optar voluntariamente al mismo. Es el denominado Suministro Inmediato de Información (SII).

En concordancia con lo anterior, se estableció una infracción específica relativa al retraso en el cumplimiento de la obligación formal en el artículo 200.1.g) de la LGT que se sanciona de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 200.3, penúltimo párrafo del mismo cuerpo legal. Este régimen sancionador es desarrollado en términos reglamentarios por el artículo 16.3.

Así, en el reglamento se establecen las reglas a aplicar en el caso de retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la finalidad de aclarar determinadas cuestiones que no han sido tratadas con detalle en la LGT.

En este sentido, se define qué se considera retraso en la llevanza electrónica de los libros registro para

que se cometa la infracción, con el objeto de diferenciar esta conducta de la omisión o el suministro incorrecto de datos, infracciones éstas contempladas legalmente con carácter independiente del retraso. Así, en el párrafo a) se entiende como retraso “el suministro de los registros con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto en la normativa reguladora de la obligación”. En este punto, es necesario recordar que el suministro debe producirse en un plazo de cuatro días (artículo 69 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido), si bien con carácter transitorio dicho plazo fue ampliado a 8 días hasta 31 de diciembre de 2017.

Por otra parte, se especifica que únicamente será aplicable la multa proporcional del 0,5 por ciento sobre el importe de la factura prevista en el artículo 200.3 de la LGT en los supuestos relativos al libro registro de facturas expedidas y para el de recibidas, ya que es información con un importe numérico al que aplicar la multa proporcional. Por el contrario, en el caso de los retrasos relativos a los libros registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias se sancionarán con una multa fija de 150 euros por registro.

Se determina también qué se entiende por “importe” de la factura, utilizando una definición omnicompreensiva que pueda incluir las diferentes modalidades que pueden concurrir. De esta forma se distingue el caso general y el aplicable al régimen especial del IVA de caja.

Con carácter general, el importe a estos efectos será el importe total que corresponda a cada registro de facturación, incluyendo las cuotas, recargos repercutidos y soportados así como las compensaciones percibidas o satisfechas del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, deriven de la operación.

Por otro lado, en el caso del régimen especial del IVA de caja, hay que distinguir dos momentos. En el caso de que se trate del registro correspondiente a la factura de la operación, se considerará como importe el relativo a la propia factura, con independencia de que, junto a ella se remita la información del cobro o pago producido en el momento de dicha factura. En relación a los registros relativos solo a los cobros o pagos posteriores correspondientes, se reputará como importe el que se refiera a la magnitud monetaria a informar de acuerdo con el artículo 61 decies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También se especifica la forma de aplicar el mínimo y máximo trimestral, al señalar de forma expresa que se aplicará por trimestre natural.

## 4. Plazos del procedimiento sancionador

En la modificación del RRS se introducen una serie de cambios que inciden sobre los plazos del procedimiento sancionador dichas modificaciones son las siguientes:

- Se deroga el apartado 4 del artículo 24 al no ser necesario reflejar que el inicio de la tramitación del delito fiscal suspende el plazo de resolución del procedimiento sancionador (art. 24.4).
- El tiempo transcurrido desde el día siguiente a la orden de completar el expediente hasta la formalización de la nueva acta o el nuevo trámite de audiencia, en su caso, se recoge como interrupción justificada que no se incluirá del cómputo del plazo de seis meses del procedimiento sancionador (art. 25.4).
- En el cómputo del plazo de renuncia a la tramitación separada en el procedimiento sancionador no se deducirán las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas. Tampoco en el procedimiento inspector los supuestos de suspensión y de extensión del plazo (art. 26.1).
- En los supuestos de tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos es preciso notificar de forma separada el inicio del procedimiento sancionador para que posteriormente ambos procedimientos se tramiten de forma conjunta. La redacción vigente establece que el tiempo que transcurra desde el primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador hasta que se entienda éste notificado se considera interrupción justificada. Al eliminarse del procedimiento de inspección las interrupciones justificadas, es preciso adecuar el artículo a la nueva normativa (art. 27.1).

#### 4.1. Derogación del apartado 4 del artículo 24

Se deroga el apartado 4 del artículo 24 al no ser necesario reflejar que el inicio de la tramitación del delito fiscal suspende el plazo de resolución del procedimiento sancionador, por cuanto la apreciación de indicios de delito fiscal de acuerdo con la nueva tramitación del delito fiscal en sede administrativa de acuerdo con la Ley 34/2015 provoca que no se pueda iniciar el procedimiento sancionador o que el procedimiento sancionador iniciado concluya.

#### 4.2. En el cómputo del procedimiento sancionador no se incluye el periodo durante en que se completan actuaciones (art. 25.4)

Se introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 25, renumerándose los actuales apartados 4 a 7 como apartados 5 a 8, respectivamente, con la siguiente redacción:

*«4. En caso de retraso producido en el procedimiento sancionador como consecuencia de la orden de completar el expediente del procedimiento inspector a la que se refieren los artículos 156.3.b) y 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se computará una interrupción justificada en el procedimiento sancionador derivado del procedimiento inspector que se hubiera iniciado, desde el día siguiente a aquel en el que se dicte la orden de completar*

*hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se le dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta.»*

En caso de que se dicte por parte del órgano competente acuerdo por el cual se ordene completar actuaciones (artículos 156.3.b) para el caso de las actas de conformidad y 157.4 de la LGT para las actas de disconformidad), a efectos del cómputo del plazo del procedimiento sancionador de seis meses, se considerará que concurre una interrupción justificada por el tiempo transcurrido desde el día siguiente a la orden de completar el expediente hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta.

Dicha modificación tiene su origen para evitar que los retrasos en el procedimiento de inspección se transfieran al cómputo del plazo del procedimiento sancionador con el cual está relacionado.

#### 4.3. Cómputo del plazo de renuncia a la tramitación separada en el procedimiento sancionador (art. 26.1)

Se modifica el apartado 1 del artículo 26 que queda redactado de la siguiente forma:

*«1. A efectos de lo establecido en el artículo 208 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador mediante manifestación expresa que deberá formularse durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos, salvo que antes de dicho plazo se produjese la notificación de la propuesta de resolución; en tal caso, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior.»*

*En el procedimiento de inspección, el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador durante los seis primeros meses, salvo que antes de dicho plazo se produjese la finalización del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta; en este caso, la renuncia podrá formularse hasta dicho momento. **El cómputo de los plazos a que se refieren los apartados anteriores se realizará por meses, sin que a esos efectos se deduzcan del cómputo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria ni los periodos de suspensión o de extensión del plazo del procedimiento inspector. La renuncia regulada en este apartado se realizará por escrito.»***

El procedimiento sancionador se puede tramitar de forma separada o conjunta en relación con el procedimiento de aplicación de los tributos del cual se deriva. Con carácter general se tramitará de forma separada, ahora bien, el artículo 208 de la LGT regula la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador para su tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos correspondiente.

Dicha renuncia es desarrollada por el artículo 26 en cumplimiento de lo estipulado por el apartado 2 del artículo 208 de la LGT.

El artículo 26.1 señala que se puede renunciar a la tramitación separada en el procedimiento de aplicación de los tributos durante los dos primeros meses, con carácter general, o durante los seis primeros meses, si el procedimiento de aplicación fuera de inspección. Dicha disposición regula el cómputo del plazo.

Pues bien, a efectos del cómputo de dicho plazo la normativa anteriormente vigente estipulaba que no se deducían las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas. Ahora bien, como consecuencia de la modificación operada por la Ley 34/2015 en el régimen del cómputo de los plazos de inspección, dejan de aplicarse a dicho procedimiento las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables que sí se aplican, con carácter general, al resto de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador, sustituyéndose por los supuestos de suspensión y de extensión del plazo.

Ello provoca que se deba modificar la redacción del precepto para tener en cuenta que se deducirán las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas cuando el procedimiento de aplicación que se tramite conjuntamente con el sancionador no sea de inspección. Asimismo, si fuera un procedimiento inspector no se tendrán en cuenta los supuestos de suspensión y de extensión del plazo, circunstancias que fueron introducidas de forma novedosa, como se ha dicho antes, por la Ley 34/2015 como vicisitudes que afectan al cómputo del plazo de dicho procedimiento. De este modo, la redacción del artículo 26.1 se adapta a la aparición de estas nuevas circunstancias que exclusivamente afectan al procedimiento inspector y que se regulan en el artículo 150 de la LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015.

#### **4.4. En los supuestos de tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos, el tiempo que transcurra desde el primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador hasta que se entienda éste notificado se considera interrupción justificada**

Se modifica el apartado 1 del artículo 27 que queda redactado de la siguiente forma:

«1. Cuando el interesado haya manifestado que renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, su inicio deberá notificarse y, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, y será de aplicación para ambos procedimientos la regulación establecida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo para el correspondiente

*procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento.*

*A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se tendrá en cuenta en el cómputo del plazo del procedimiento de aplicación de los tributos, el tiempo transcurrido desde la fecha del primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador debidamente acreditado hasta la fecha en que dicha notificación se entienda producida.*

*Una vez notificado el inicio, las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos, y la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes, debiéndose incorporar formalmente a éstos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento.»*

Como se ha comentado anteriormente, la norma faculta a renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de aplicación de los tributos del cual se deriva. Pues bien, en los supuestos en que se renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador y, consecuentemente, se tramite conjuntamente con el procedimiento de aplicación de los tributos correspondiente es preciso notificar de forma separada el inicio del procedimiento sancionador para que, posteriormente, a partir de la renuncia, ambos procedimientos se tramiten de forma conjunta, aplicándose la normativa correspondiente al procedimiento de aplicación de los tributos, incluso la relativa a los plazos y el incumplimiento de los mismos.

La redacción vigente establece que el tiempo que transcurra desde el primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador hasta que se entienda éste notificado se considera interrupción justificada. Sin embargo, dicha calificación de “interrupción justificada” no casa con la actual normativa legal, puesto que en el actual procedimiento de inspección se eliminan las interrupciones justificadas, como se ha comentado con anterioridad, desapareciendo éstas y las dilaciones no imputables a la Administración, sustituyéndose por los supuestos de suspensión y de extensión del plazo.

En consecuencia, es preciso adecuar el artículo a la nueva normativa. Por lo tanto, se elimina la calificación jurídica de “interrupción justificada” del tiempo transcurrido citado y se sustituye, simplemente, por la expresión “no se tendrá en cuenta”.

#### **5. Tramitación del procedimiento sancionador en relación con el delito fiscal**

La Ley 34/2015 de modificación de la LGT supuso un notable cambio en la tramitación del delito fiscal en sede administrativa, ya que modificó el régimen hasta ese momento

vigente de suspensión de la tramitación administrativa en el caso de estimación de indicios de concurrencia de delito fiscal, por la regla general de continuación de la tramitación administrativa de las actuaciones, pudiendo llegar incluso hasta el cobro de la liquidación administrativa vinculada a delito fiscal. Dicho cambio, evidentemente, debe tener su reflejo no solo respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos relacionados con el delito fiscal, sino también, respecto del eventual procedimiento sancionador que se pudiera tramitar.

Así, se modifica el RRS respondiendo a esos nuevos principios ordenadores de la tramitación administrativa en caso de concurrencia de indicios de delito fiscal.

La adaptación del régimen de la tramitación del procedimiento sancionador a la nueva regulación legal de la tramitación del delito fiscal en sede administrativa se centra en dos aspectos.

- El procedimiento sancionador no se puede iniciar o, si ya se ha iniciado, concluye en el caso de concurrencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública. Impidiendo la condena penal la imposición de sanción administrativa (art. 32).
- Las mismas reglas aplicables al delito fiscal de los art. 305 y 305 bis del Código Penal se aplican al delito del art. 310 del mismo Código (delito contable) y al resto de los delitos contra la Hacienda Pública que no son delito fiscal en sentido estricto (art. 33).

## 5.1. Adaptación del procedimiento sancionador a la nueva tramitación administrativa del delito fiscal (art. 32)

Se modifica el artículo 32, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 32. Actuaciones en supuestos de los delitos previstos en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal.

1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en los artículos 305 o 305 bis del Código Penal, el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal producirá las siguientes consecuencias:

- a. En caso de no haberse iniciado un procedimiento sancionador por los mismos hechos, la Administración tributaria se abstendrá de iniciar el mismo.
- b. En caso de que dicho procedimiento ya se hubiera iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de continuar su tramitación, entendiéndose concluido.
- c. En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución.

Estas mismas consecuencias se producirán, cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.

*Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador o, en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, en los casos en que no se hubiera apreciado la existencia de delito, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.*

2. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.»

En el artículo 32 se analizan las diferentes consecuencias que la apreciación de la concurrencia de la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal puede tener sobre la tramitación del procedimiento sancionador. Las consecuencias estarán en función del momento de apreciación de los indicios.

Si se apreciaran antes del inicio del procedimiento sancionador, dicha apreciación impedirá el inicio del mismo. Si se apreciaran con posterioridad a dicho inicio, implicarán la conclusión del procedimiento sancionador. Si se apreciaran con posterioridad al momento de la imposición de la sanción, la ejecución de la misma quedará suspensa.

En su caso, la Administración podrá iniciar el procedimiento sancionador o reanudar la ejecución de la sanción si no se hubiera apreciado la existencia del delito sobre los hechos que se hubieran considerado probados en sede jurisdiccional penal.

Asimismo, el principio de non bis in ídem hace que la sentencia condenatoria impida la imposición de sanción por los mismos hechos.

## 5.2. Regulación del procedimiento sancionador en caso de delitos contra la Hacienda Pública que no son delitos fiscales (art. 33)

Se modifica el artículo 33 (en negrillas los cambios), que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 33. Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda pública.

1. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que la infracción cometida pudiera ser constitutiva del delito previsto en el artículo 310 del Código Penal, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, **sin que sea posible iniciar o continuar el procedimiento para la imposición de sanciones por los mismos hechos y sin que éstos puedan ser tenidos en cuenta para la calificación de las infracciones tributarias cometidas.**

En los supuestos previstos en este apartado, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

2. *En los supuestos en que la Administración tributaria estime que en los hechos descubiertos pudieran existir indicios de haberse cometido alguno de los delitos previstos en los **artículos 306 a 308 del Código Penal**, hará constar en diligencia los hechos y circunstancias concurrentes e informará de ello al órgano administrativo competente para efectuar la correspondiente comprobación. No obstante, cuando se trate de subvenciones cuya comprobación corresponda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior.»*

Se introducen cambios en los dos apartados del artículo 33. Ello genera una modificación integral del precepto.

Así, el apartado 1 del artículo 33 va a seguir manteniendo en principio general de que al delito contable tipificado en el artículo 310 del Código Penal se le va a aplicar la misma normativa que al delito fiscal en sentido estricto (art. 305 y 305 bis del Código Penal). Ello hace que se deba modificar el precepto que antes sí que permitía que se pudieran dictar los correspondientes actos de liquidación sin que fuera posible iniciar o continuar el procedimiento sancionador.

Ahora tras la modificación operada en la tramitación del delito fiscal por la LGT, se aplicará en caso de concurrencia del procedimiento sancionador con la apreciación de indicios de delito contable, respecto del procedimiento sancionador, lo previsto en el artículo 32 para el delito fiscal en sentido estricto, esto es, que no se podrá iniciar el procedimiento sancionador y que en caso de inicio, éste deberá concluir.

Por lo que se refiere al resto de delitos contra la Hacienda Pública que no son delito fiscal en sentido estricto y tampoco se identifican con el delito contable, es decir, con los delitos tipificados en los artículos 306 (fraude en los presupuestos comunitarios), 307, 307 bis, 307 ter (fraude a la Seguridad Social), 308 (delito de fraude en subvenciones públicas) se sigue aplicando la normativa vigente hasta este momento, es decir, en caso de que la Administración tributaria estime que en los hechos descubiertos pudieran existir indicios de haberse cometido alguno de los delitos previstos en los preceptos anteriores, se hará constar en diligencia los hechos y circunstancias concurrentes e informará de ello al órgano administrativo competente para efectuar la correspondiente comprobación, salvo cuando se trate de fraude en subvenciones cuya comprobación corresponda a la Agencia Tributaria, en que se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo 32.

La única modificación operada en el apartado 2 del artículo 33 es la supresión de la referencia al artículo 309 del Código Penal como precepto al que resulta aplicable la normativa de este apartado 2 del artículo 33, por cuanto dicha referencia ya carece de sentido al haberse derogado el artículo 309 del Código Penal por la disposición derogatoria única.1 de Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social al refundirse en el artículo 306 del Código Penal la defraudación a los presupuestos de la Unión Europea.

## TRIBUNAL SUPREMO ..... 13

**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Procedimiento Tributario. . . . . 13**

**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Deslinde IVA/TPO. . . . . 15**

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 21

**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados . . . . . 21**

- Base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas ..... 21
- Aplazamiento de uno de los pagos de un contrato privado de préstamo sin interés ..... 21
- Expediente de dominio ..... 21
- Aportación de inmuebles y participaciones a una entidad domiciliada en Emiratos Árabes ..... 22
- Reducción de capital y adjudicación de inmuebles al socio ..... 22
- Base imponible en la escritura de ampliación de obra nueva y modificación de la propiedad horizontal integrando el elemento ampliado y modificando, en consecuencia, las cuotas de participación de los distintos elementos del edificio ..... 22
- Modificaciones de la propiedad horizontal ..... 23
- Constitución e inscripción de la hipoteca por crédito refaccionario, por inscripción de la Sentencia Judicial..... 23
- Compra de una explotación agraria a una sociedad limitada con renuncia a la exención del IVA..... 23

**Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones . . . . . 25**

- Transmisión de la nuda propiedad sobre unas participaciones mediante pacto sucesorio de heredamiento cumulativo ..... 25
- Pacto sucesorio de mejora por el que un padre va a hacer entrega de unos bienes por valor de 50.000€ ..... 25
- Adquisición mortis causa, de un inmueble en España, por no residentes, titulares de una sociedad comanditaria en Alemania, que constituirá su único activo ..... 26
- Incidencia de la existencia de un "trust" a efectos de la aplicación de la reducción prevista para casos de donación de participaciones en entidad mercantil..... 26
- Aplicabilidad de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del ISD a una donación, por no residentes a residente en España ..... 26
- Cancelación de la cotitularidad de unas cuentas bancarias solidarias o indistintas quedando únicamente la consultante como titular ..... 26
- Donación, en favor de hijos, de la nuda propiedad de participaciones en entidades, reservándose la donante el usufructo vitalicio y el poder de disposición ..... 27
- Donación de unas participaciones en una entidad mercantil..... 27
- Adquisición, por donación de su padre, de la nuda propiedad de participaciones en una sociedad residente en Finlandia ..... 27

## TRIBUNAL SUPREMO

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Procedimiento Tributario

*Sentencia de 19 de enero de 2018*

Anulada una resolución tributaria en la vía económico-administrativa por motivos sustantivos, materiales o de fondo, la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA (RCL 2005, 1069), apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT (RCL 2003, 2945)].

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Cuestión con interés casacional objetivo y el debate en casación.*

1. El auto de 31 de mayo de 2017, que admitió a trámite este recurso de casación, fijó como cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la consistente en determinar si el artículo 150.5 LGT (RCL 2003, 2945), en la redacción anterior a la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (RCL 2015, 1427) (tras esta Ley, artículo 150.7), se aplica a los procedimientos de gestión con el alcance con el que ha sido interpretado por el Tribunal Supremo para los de inspección.
2. Tal incógnita ya ha sido despejada por esta Sala en la sentencia de 31 de octubre de 2017 (RCA/572/2017 (RJ 2017, 5086); ES:TS:2017:4184), en la que hemos concluido que el artículo 150.5 LGT (RCL 2003, 2945) constituye un precepto específico para los procedimientos de inspección, que excepciona para esa clase de procedimientos la normativa común prevista para todos los procedimientos y actuaciones tributarias en el artículo 104.1 LGT (RCL 2003, 2945). Hemos indicado que sería forzar la voluntad del legislador, yendo más allá de lo que permite la analogía como técnica de integración normativa, extender al régimen general de duración de las actuaciones tributarias (artículo 104.1 LGT (RCL 2003, 2945)) una norma especial (el artículo 150.5 LGT (RCL 2003, 2945)) prevista para un tipo singular de procedimiento que el propio legislador ha querido sustraer del mismo [vid. FJ Tercero.A).7].
3. De acuerdo con ello, hemos concluido que, anulada una resolución por defectos formales, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, una vez retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT (RCL 2003, 2945) y no por el artículo 150.5 LGT (RCL 2003, 2945) (actual artículo 150.7) [vid. FJ Cuarto.2º)].
4. Por las mismas razones entonces expresadas se ha de afirmar ahora que el artículo 150.5 LGT (RCL 2003, 2945) tampoco se aplica para la adopción de una nueva resolución en sustitución de la que, poniendo fin a un procedimiento de gestión tributaria, fue anulada por un órgano de revisión económico-administrativa debido a sus defectos sustantivos, materiales de fondo.
5. No obstante, la decisión de este recurso de casación, tal y como ha sido trabado el debate entre las partes, debe ir más allá y requiere la aclaración de los siguientes interrogantes: ¿qué ha de entenderse por ejecución de resoluciones económico-administrativas? y ¿qué norma se aplica para la ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulan actos que ponen fin a procedimientos de gestión tributaria?

**Sergundo.** *La ejecución de resoluciones económico-administrativas anulatorias de resoluciones dictadas en procedimientos de gestión tributaria.*

1. En la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio, la LGT (RCL 2003, 2945) no contenía disposición alguna sobre la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y jurisdiccionales, con la salvedad de la previsión contenida en el artículo 150.5 LGT (RCL 2003, 2945) para las resoluciones

que anulasen las actuaciones inspectoras con retroacción de actuaciones.

2. La disciplina relativa a la ejecución de resoluciones administrativas de revisión y judiciales en el ámbito tributario se encontraba exclusivamente en el RRVA (RCL 2005, 1069), en un título y capítulo específicos (título V, capítulo I). Dicho capítulo contiene unas normas generales para la ejecución de resoluciones administrativas (Sección 1ª, artículos 66 y 67) y añade otras especiales para la ejecución de las resoluciones económico-administrativas (Sección 2ª, artículos 68 y 69). La ejecución de las resoluciones judiciales se aborda en la Sección 3ª (artículos 70 y 71).
3. Las reglas generales de ejecución de las resoluciones administrativas y económico-administrativas de revisión se encuentran en el artículo 66 RRVA (RCL 2005, 1069). Después de disponer que las resoluciones de los procedimientos de revisión serán ejecutadas en sus propios términos, salvo que se hubiere acordado su suspensión (apartado 1), ordena que los actos de ejecución se notifiquen en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para llevarla a efecto (apartado 2, primer párrafo) y precisa que esos actos no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el que fue objeto de impugnación (apartado 2, segundo párrafo), aplicándose las disposiciones generales administrativas sobre conservación, conversión y convalidación de actos y trámites.
4. A partir de aquí el precepto distingue entre las anulaciones por razones de fondo y las determinadas por defectos formales. A las primeras se refiere el apartado 3, cuyo primer párrafo indica que se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, manteniendo íntegramente su contenido. Las segundas se contemplan en el apartado 4, en el que se indica que, «[n]o obstante lo dispuesto en los apartados anteriores», cuando por existir un vicio de forma no se resuelve sobre el fondo, la resolución estimatoria del procedimiento de revisión ordenará la retroacción de las actuaciones, debiendo anularse todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado por la concurrencia de aquellos vicios de forma.
5. En la repetida sentencia de 31 de octubre de 2017 (RJ 2017, 5086), hemos concluido que de su contenido se obtiene que, en el caso de resoluciones que anulen por defectos de forma con retroacción de actuaciones, son actos de ejecución la decisión de retrotraer las actuaciones y de anular los actos posteriores que traigan causa del anulado por razones de forma. Conforme a lo dispuesto en el artículo 66.2 RRVA (RCL 2005, 1069), estas providencias de ejecución han de dictarse en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para adoptarlas, sin que formen parte del procedimiento en el que fue dictado

el acto anulado en la resolución que se trata de ejecutar. Sin embargo, no son de estricta ejecución en el sentido del artículo 66 RGRVA (RCL 2005, 1069) los actos procedimentales producidos tras la retroacción ni la resolución que dicte la Administración tributaria después de recorrer de nuevo el curso procedimental para restañar la indefensión provocada por el incumplimiento formal que determinó la anulación del primer acto y la vuelta atrás en el procedimiento.

6. De ese mismo pronunciamiento jurisdiccional se obtiene (FJ Segundo.8) que, cuando se anula en la vía económico-administrativa por razones de fondo, sustantivas o materiales una resolución tributaria (en el caso, la que pone fin a un procedimiento de gestión, en concreto, de comprobación limitada), la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA (RCL 2005, 1069), apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT (RCL 2003, 2945), en la redacción del artículo único. 48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (RCL 2015, 1427)]. Es decir, son de ejecución los actos dictados en sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada. En otras palabras, no opera el artículo 104 (con carácter general para los procedimientos de gestión tributaria) ni el artículo 139 (en particular, para el procedimiento de comprobación limitada), ambos de la LGT (RCL 2003, 2945).

### **Tercero.** *Contenido interpretativo de esta sentencia*

Conforme lo hasta aquí expuesto y según ordena el artículo 93.1 LJCA (RCL 1998, 1741), procede fijar la siguiente interpretación de las normas concernidas en este litigio:

- 1º) El artículo 150.5 LGT (RCL 2003, 2945) (en la actualidad, artículo 150.7) no se aplica para la adopción de una nueva resolución en sustitución de la que, poniendo fin a un procedimiento de gestión tributaria, fue anulada por un órgano de revisión económico-administrativa debido a sus defectos sustantivos, materiales o de fondo.
- 2º) Anulada una resolución tributaria en la vía económico-administrativa por motivos sustantivos, materiales o de fondo, la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo

a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA (RCL 2005, 1069), apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT (RCL 2003, 2945)].

#### **Cuarto.** *Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso*

1. El TEAR de Asturias, en su resolución de 11 de marzo de 2016, consideró que la adopción de una nueva decisión queda sometida a la disciplina del artículo 66 RRVA (RCL 2005, 1069), y no a la del artículo 150 LGT (RCL 2003, 2945).
2. La sentencia recurrida en casación hace otro tanto de lo mismo y excluye la aplicación del artículo 150.5 LGT (RCL 2003, 2945).
3. La recurrente pretende que se declare prescrito el derecho de la Administración tributaria a liquidar el impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2007 por haberse excedido el plazo de seis meses de que disponía la Administración para finiquitar el procedimiento de comprobación limitada tras la anulación de la resolución que lo puso fin por el TEAR de Asturias. Pretende la aplicación de los artículos 104 y 139 LGT (RCL 2003, 2945), así como, por vía analógica, del artículo 150.5 de la misma Ley.

4. Ya ha quedado dicho que tales preceptos no resultan de aplicación a una situación como la de este litigio, por lo que la pretensión de la recurrente debe ser desestimada.

#### **Sexto.** *Costas*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, procede que cada una abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

#### **FALLAMOS**

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esa sentencia.
- 2º) Desestimar el recurso de casación interpuesto por doña Concepción contra la sentencia dictada el 9 de enero de 2017 (PROV 2017, 20140) por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso 270/2016.
- 3º) Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Así se acuerda y firma.

## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Deslinde IVA/TPO

### *Sentencia de 11 de enero de 2018*

Por más que las entidades públicas puedan actuar como empresarios a efectos del IVA, es lo cierto que eso no se ha producido en la operación que nos ocupa, pues la Generalitat -como acertadamente ha resuelto la Sala de instancia- no realizó, al enajenar el inmueble, una actividad de naturaleza empresarial.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.** Constituyen datos imprescindibles para abordar el presente recurso de casación, a tenor de los documentos incorporados a las actuaciones procesales, los siguientes:

1. Por resolución de la Generalitat Valenciana de 29 de julio de 2005 se inició el procedimiento para la enajenación, mediante subasta, del inmueble sito en Valencia, Calle Navarro Reverter 1, en el que se asentaba el antiguo edificio de los Juzgados.
2. Por resolución de 2 de noviembre de 2005 se aprobó la tasación del inmueble, por 66.000.000 de euros y por acuerdo de 1 de septiembre de 2005 se declaró la "enajenación" del mismo, autorizándose -por decisión del Consell de 23 de septiembre de 2005- la enajenación mediante subasta del mencionado edificio.
3. Una vez celebrada la subasta, por resolución del Conseller competente de 30 de diciembre de 2015 se resolvió la adjudicación del inmueble a favor de OBINESA, S.L. y mediante escritura de compraventa de fecha 10

de marzo de 2006 el representante de la Generalitat Valenciana "vende y transmite" la finca descrita a la mercantil, quien "la compra y la adquiere", siendo el precio de la compraventa el de 105.246.820 de euros.

4. En dicha escritura se señala que el representante de la Generalitat aporta informe sobre la fiscalidad de la enajenación del inmueble, emitido por la Dirección General de Tributos de la Secretaría Autonómica de Economía y Presupuestos de la Consellería de Economía, y que por razón del informe emitido, la transmisión se encuentra sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
5. OBINESA, S.L. presentó el Modelo 600 practicando la liquidación por dicho impuesto, si bien el 16 de abril de 2010 formalizó escrito ante la Consellería solicitando la rectificación de la autoliquidación y que se declarara como "no sujeta" la operación descrita y, en consecuencia, se reconozca el derecho a la devolución de 7.367.277,40 euros abonados, más los intereses de demora.
6. La Consellería, mediante resolución de 15 de enero de 2011, deniega la devolución de ingresos indebidos por considerar que se trata de una transmisión de naturaleza no empresarial de un bien patrimonial de la administración sujeta a ITPyAJD, no sujeta, por tanto, a IVA. Además, considera que la solicitud de devolución se habría formulado transcurrido el plazo de prescripción del derecho a la devolución del ingreso de cuatro años.
7. Interpuesta reclamación económico-administrativa frente al mencionado acuerdo, el TEAC, en su resolución, si bien considera que la solicitud de devolución se encuentra dentro de plazo, la desestima al concluir que se trata de un bien patrimonial de la Administración y que su transmisión es consecuencia del simple ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular, sin que la misma tenga naturaleza empresarial, por lo que queda la operación sujeta a ITPyAJD.

**Segundo.** Interpuesto recurso jurisdiccional ante la Sala competente del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, la sentencia ahora recurrida lo desestima, recordando en primer lugar que las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional se entenderán, en todo caso, realizados en el ejercicio de la actividad profesional y que la sujeción al IVA, por tanto, se hace depender de que el transmitente actúe en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, como se deriva de los artículos 4 y 5 de la LIVA (RCL 1992, 2786), y que la entidad transmitente tuviera afecto el inmueble al desarrollo de actividades empresariales.

Recuerda también que este esquema es aplicable, en principio, a los entes públicos, pues junto al ejercicio de funciones públicas es posible descubrir, en la medida

en que aquellos entes efectúen la ordenación por cuenta propia de factores de producción con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido. Y centra la cuestión en determinar si, como sostiene la parte, la operación de compraventa de 16 de marzo de 2003 debía estar sujeta a IVA o, por el contrario, debía estar sujeta a ATPyAJD. Llega a esta última conclusión rechazando los argumentos de impugnación de la actora a tenor de la siguiente fundamentación jurídica (dicha resumidamente):

- Que las menciones contenidas en el Pliego en relación con la sujeción de la operación a transmisiones patrimoniales sean o no irregulares no afecta al pleito porque, por un lado, el contenido del pliego no es objeto de recurso y, en segundo lugar, porque en el pliego se establecía (cláusula 12) que serían a cargo del adjudicatario todos los gastos derivados del otorgamiento de la escritura pública y que, según el informe emitido por la Dirección General de Tributos, la transmisión estaba sujeta a ITP. En la Cláusula 13 se limita a determinar que la falta de cumplimiento de la obligación de pago y formalización en escritura en el plazo establecido dará lugar a la resolución del contrato con pérdida de garantía. Por último, consta la presentación del Modelo 600, por lo que no existe ningún tipo de irregularidad invalidante.
- Que no puede admitirse la "habitualidad en la venta de inmuebles por parte de la Generalitat Valenciana" (decía la actora que año tras año se incluyen operaciones de venta de edificios desafectados en los Presupuestos Generales de la Generalitat y la publicidad y difusión organizada de la actividad de venta de inmuebles). Señala al respecto la Sala que la habitualidad constituye un concepto jurídico indeterminado que es necesario integrar caso por caso en función de las circunstancias concurrentes que permiten, en definitiva, su individualización respecto del supuesto enjuiciado. Y rechaza el motivo por cuanto " la prueba aportada por la recurrente, valorada conforme a las reglas de la sana crítica, resulta netamente insuficiente a los fines pretendidos por cuanto el hecho de que los Presupuestos consignen esas operaciones, no puede determinar la existencia del carácter habitual de ventas realizadas por la administración autonómica ".
- Que no cabe dar por bueno el argumento de la parte actora según el cual, partiendo de la incuestionable condición de sujeto pasivo del IVA de la Generalitat valenciana, aunque sea por actividades distintas de la venta de inmuebles, cabe concluir que la enajenación por parte de ésta de un inmueble patrimonial, no afecto al ejercicio de sus funciones públicas, está sujeta al IVA, por cuanto se parte de la premisa de considerar a la Generalitat como sujeto pasivo del IVA cuando ello no ha quedado acreditado.

- Que el criterio de la recurrente a cuyo tenor resulta aplicable a la enajenación que nos ocupa la regla del artículo 5.uno.d) de la ley del IVA, en relación con el artículo 5.tres.b) de dicho texto legal debe rechazarse por cuanto, a pesar del esfuerzo argumental que expone la actora en su demanda, el mismo carece de fuste para poder ser estimado, y ello por cuanto " de los datos obrantes en autos no queda acreditado que la Generalitat valenciana se dedique como actividad empresarial a la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente ".
- Que tampoco puede acogerse la afirmación que, en relación con la carga de la prueba, efectuaba la actora ("cuando se está ante tributos alternativos, la aplicación del principio general contenido en el artículo 105 LGT (RCL 2003, 2945) hace recaer sobre la Administración la prueba de la condición de empresario del vendedor") por cuanto nos encontramos ante un procedimiento iniciado a instancia a la recurrente en la que solicita la devolución de ingresos indebidos, por lo que, por aplicación de lo dispuesto en el mismo precepto alegado por la recurrente, es a la parte que pretende la devolución a quien corresponde probar que el ingreso es indebido.

**Tercero.** En los tres primeros motivos de casación se afirma que se han vulnerado las reglas de la sana crítica (i) al afirmar que no se acredita que la Generalitat realice una actividad empresarial de venta continuada de inmuebles, (ii) al negar que se haya probado que la Generalitat es sujeto pasivo del IVA en los términos de la sentencia del TJUE Galin Kostov (es sujeto pasivo en operaciones ocasionales siempre que la actividad en cuestión sea una operación en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA ) por cuanto la indicada Administración es titular de un conglomerado de sociedades mercantiles que constituyen el subsector empresarial de la Generalitat y (iii) al afirmar que no ha quedado acreditado que la Generalitat se dedique como actividad empresarial a la promoción inmobiliaria, aunque sea ocasionalmente.

En el cuarto motivo se defiende que la sentencia recurrida infringe los artículos 4 , 5 y 7.8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786), el artículo 13.1 de la Directiva IVA 2006/112/CEE (LCEur 2006, 3252) del Consejo y la jurisprudencia que los interpreta, de los que se desprende que el mero ejercicio del derecho de propiedad por su titular no puede considerarse, en sí mismo, constitutivo de actividad económica, salvo que se constate -con independencia de la naturaleza pública o privada del transmitente- que el interesado realiza gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a los medios empleados habitualmente por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios, lo que, a juicio del recurrente, concurre en el caso de autos

en la medida en que, una vez desafectado el inmueble en cuestión, la enajenación se ha producido en idénticas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.

En el quinto motivo de casación se defiende la vulneración, por la sentencia recurrida, del artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) y de la jurisprudencia que lo interpreta por cuanto, en contra de lo razonado en la resolución de la Sala de Valencia, una vez solicitada por el interesado la rectificación de la autoliquidación reclamando la sujeción al IVA de la operación por el carácter empresarial de la transmisión, recaía sobre la Administración la carga de acreditar la realización del hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, de suerte que "la absoluta inactividad probatoria" desarrollada por la Generalitat debió llevar a la Sala a declarar la sujeción de la transmisión primero de los tributos mencionados.

**Cuarto.** Antes de abordar cada uno de los motivos de casación, conviene recordar que el IVA recae -por lo que ahora interesa- sobre entregas de bienes realizadas en el ámbito de aplicación del tributo por empresarios o profesionales a título oneroso en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

Resulta incontrovertido que las entidades públicas pueden actuar como empresarios a efectos del IVA en la medida en que realicen actividades de esa naturaleza (empresariales); esto es, cuando la operación en cuestión se enmarque en el ámbito de la ordenación de medios materiales y humanos, por cuenta propia, con asunción de los riesgos correspondientes y con la finalidad de intervenir en el mercado.

Y es que, a tenor del artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252) del Consejo, de 28 de noviembre de 2005, los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas , ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones (salvo que, según el propio precepto, el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia).

En relación con este supuesto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido señalando (i) que son funciones públicas "aquellas que realizan los organismos de derecho público en el marco del régimen jurídico que le es propio, salvo las actividades que ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados" (sentencia de 17 de octubre de 1999 [sic] (TJCE 1990, 38), asuntos acumulados 231/1987 y 129/1988), (ii) que la exoneración solo es aplicable a los "actos realizados por organismos de derecho público vinculados a las competencias y atribuciones fundamentales de la autoridad pública" (sentencia de 26 de marzo de 1987 (TJCE 1987, 64),

asunto 235/1985), (iii) que nos encontramos en tal caso "cuando el desarrollo de la actividad implica el ejercicio de prerrogativas de poder público" y (iv) que no será aplicable el supuesto de no sujeción cuando las operaciones realizadas, aun ejercidas en el seno de aquella actividad pública, puedan producir una "distorsión grave en la libre competencia", concepto jurídico indeterminado "cuya apreciación corresponderá a los órganos judiciales de los Estados miembros" (sentencia de 26 de mayo de 2005 (TJCE 2005, 153), asunto 498/03).

En el caso analizado en la sentencia impugnada, resulta incontrovertido: a) Que el inmueble sito en la avenida Navarro Reverter, 1 de Valencia tuvo la condición de bien demanial en cuanto afectado a un servicio público (constituía la sede de los juzgados); b) Que fue objeto de desafectación como consecuencia de dejar de servir al fin público correspondiente (se trasladaron los juzgados a la Ciudad de la Justicia); c) Que en el edificio en cuestión la Generalitat no ha desarrollado actividad económica o empresarial alguna, ni lo ha integrado en el patrimonio de su "subsector empresarial"; d) Que ha sido enajenado en un procedimiento competitivo, regido por normas públicas (la legislación sobre contratos).

**Quinto.** Los tres primeros motivos de casación deben ser analizados conjuntamente, en cuanto en ellos se imputa a la sentencia recurrida la realización de una arbitraria valoración de la prueba, vulnerando las reglas de la sana crítica al negar que el material probatorio del que disponían los jueces a quo no permita acreditar que la Generalitat realice una actividad empresarial de venta continuada de inmuebles, que efectúa operaciones ocasionales incluidas en el artículo 9 de la Directiva IVA, como la promoción inmobiliaria.

Cabe recordar el conocido criterio de esta Sala según el cual la apreciación de la prueba es tarea propia de los jueces de la instancia, que no puede ser traída a casación salvo que, por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley de esta jurisdicción, se hubiese denunciado la infracción de preceptos reguladores de la valoración de las pruebas tasadas o que la llevada a cabo resulta contraria a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución.

Los motivos no pueden ser acogidos por la razón esencial de que no cabe afirmar que la tesis sostenida en la sentencia recurrida -más allá de la discrepancia legítima de la parte recurrente con la misma- sea la consecuencia de una arbitraria, ilógica o absurda valoración de la prueba con la que contaba el tribunal en el procedimiento. En efecto:

1. La sentencia tiene en cuenta -en relación con el primer motivo- el material probatorio aducido en la demanda (los anuncios de subastas en el Diario Oficial de la Generalitat, la existencia de un portal de internet de subastas, la consignación presupuestaria anual de ingresos por ventas

o publicidad o el reconocimiento por la Administración de la existencia de una organización para gestionar el patrimonio público); ocurre, sin embargo, que valora esos extremos en el fundamento jurídico séptimo de manera no coincidente con el recurrente, llegando a la conclusión de que la "habitualidad en la venta de inmuebles" no se desprende de aquellos documentos, conclusión que solo podría calificarse como ilógica, absurda o arbitraria si pudiera afirmarse que aquellos datos constatan de manera ineluctable e indubitada aquella habitualidad en la actividad empresarial, lo que -desde luego- no concurre en el caso.

2. Pero es que, además y en relación con este primer motivo, la Sala sentenciadora no solo rechaza la pretensión actora por no concurrir la nota de la habitualidad, sino también porque "la adquisición y enajenación de inmuebles por la Administración es una actividad implícita en el desarrollo de los fines administrativos a los que aquella sirve", argumento que no ha sido combatido por el recurrente en este primer motivo de casación (ni podía hacerlo por este cauce, habida cuenta que es una afirmación de carácter jurídico no estrictamente vinculada a la valoración de la prueba) y que enlaza con el criterio de la Sala sobre la naturaleza de la concreta operación de enajenación que nos ocupa como una actividad inherente a la propiedad y desarrollada en el ámbito de las funciones públicas del enajenante.
3. La apreciación de la prueba en relación con la existencia de determinadas entidades del sector público empresarial y de los planes de inversiones anuales -motivo segundo del escrito de interposición- tampoco puede calificarse de contraria a las reglas de la sana crítica. Nuevamente en el fundamento jurídico séptimo se da respuesta a la pretensión actora a través de un razonamiento impecable: aunque es cierto que la Generalitat puede ser sujeto pasivo del IVA en relación con ciertas actividades (distintas de la venta de inmuebles), la que ahora nos ocupa ha sido realizada en el ejercicio de la potestad de imperio que la Administración ostenta. Como acertadamente señala el Abogado del Estado, nos hallamos aquí ante una controversia jurídica (si el hecho de que la Generalitat sea sujeto pasivo del IVA por realizar ciertas actividades económicas determina la sujeción a ese impuesto de la enajenación que nos ocupa) que no puede ser objeto de discusión a través del cauce empleado en el motivo que nos ocupa.
4. Y la cuestión denunciada en el tercer motivo de casación -si la operación que nos ocupa es o no una "promoción de edificaciones"- es contestada por la Sala afirmando que no se ha acreditado que la Generalitat "se dedique como actividad empresarial a la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión", afirmación que es combatida por el recurrente señalando que lo que se pretendía

en la demanda no era otra cosa que una cuestión estrictamente jurídica "ajena a cualquier hecho sujeto a la apreciación de la prueba". Con tal modo de proceder, el motivo está denunciando -en realidad- una especie de incongruencia interna de la sentencia que, además, poco o nada contribuye a alterar la decisión alcanzada en la sentencia, que no es otra que la de que la concreta operación que nos ocupa no ha sido realizada en el marco de una actividad empresarial de la Generalitat Valenciana.

**Sexto.** En el cuarto motivo de casación -articulado por el cauce previsto en la letra d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional - el recurrente parece achacar a la sentencia recurrida una suerte de "incongruencia interna", derivada -según se afirma- del carácter "híbrido" del razonamiento empleado para negar la sujeción al IVA de la transmisión que nos ocupa, que sería una mezcla entre la ratio decidendi del acuerdo del TEAC (según la cual, la enajenación es el puro ejercicio del derecho de propiedad) y la argumentación contenida en el escrito de contestación a la demanda (a cuyo tenor la Generalitat ejercitó una potestad de imperium al transmitir el edificio).

Con independencia de que el cauce empleado para denunciar la incongruencia no es el adecuado (pues la misma constituye un error in procedendo, no in iudicando), el motivo no puede prosperar por la razón esencial de que la sentencia no ha vulnerado los preceptos de la ley del IVA que se aducen (los artículos 4, 5 y 7.8) ni el artículo 13.1 de la Directiva IVA 2006/112/CEE (LCEur 2006, 3252) del Consejo y la jurisprudencia que los interpreta.

Dice el recurrente que ha de considerarse que la Administración autonómica ha realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a los medios empleados habitualmente por un empresario dedicado a la actividad económica correspondiente en la medida en que, una vez desafectado el inmueble en cuestión, la enajenación se produjo "en idénticas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados".

Los hechos, sin embargo, no avalan esa afirmación.

Como se dijo más arriba, el inmueble en cuestión alojaba -como bien demanial- los juzgados y fue objeto de desafectación cuando dejó de servir a dicho fin público, pues los juzgados se trasladaron a la Ciudad de la Justicia. En dicho edificio la Generalitat no ha desarrollado actividad económica o empresarial alguna y, una vez desafectado, se decidió su venta a través de un procedimiento previsto en la legislación sobre contratos del sector público.

Si ello es así -y los hechos son tozudos al respecto- no puede afirmarse que la operación de venta del inmueble se enmarque en el ámbito de una actividad empresarial, esto es, de la ordenación de medios materiales y humanos con asunción de los riesgos correspondientes y con la finalidad de intervenir en el mercado: la Comunidad Autónoma ha actuado como una autoridad pública, ejerciendo funciones

de esa naturaleza (públicas) sin que pueda afirmarse en modo alguno que el hecho de no sujetar a IVA la operación provoque "distorsiones significativas de la competencia".

Ni siquiera puede decirse que la operación se produjo en condiciones similares a aquellas en que se desenvuelven los particulares en supuestos similares, pues la Generalitat enajenó el bien a través de un sistema competitivo que garantizaba al máximo la transparencia, la libre concurrencia y la igualdad.

En definitiva, por más que las entidades públicas puedan actuar como empresarios a efectos del IVA, es lo cierto que eso no se ha producido en la operación que nos ocupa, pues la Generalitat -como acertadamente ha resuelto la Sala de instancia- no realizó, al enajenar el inmueble, una actividad de naturaleza empresarial.

**Séptimo.** En el último motivo de casación, defiende la parte recurrente que la sentencia impugnada ha infringido las reglas de distribución de la carga de la prueba que se desprenden del artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) al exigir a la demandante la acreditación de que la Administración actuaba como empresario al enajenar el edificio que nos ocupa.

El razonamiento al respecto es simple: una vez solicitada la rectificación de la autoliquidación reclamando la sujeción al IVA de la operación por el carácter empresarial de la transmisión, era la Administración la que tenía que acreditar la realización del hecho imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

De esta manera, "la absoluta inactividad probatoria" desarrollada por la Generalitat debió llevar a la Sala a declarar la sujeción de la transmisión al primero de aquellos tributos.

Varias razones impiden acoger el motivo.

En primer lugar, porque parece evidente que la mera alegación de que la operación estaba sujeta a IVA no convierte a tal aserto en una presunción iuris tantum de sujeción a dicho tributo, pues es claro que quien alega la existencia de una actividad empresarial en la concreta operación analizada debe suministrar los datos necesarios al respecto, máxime cuando el propio interesado había realizado un acto (la autoliquidación de otro impuesto) incompatible con aquella alegación.

En segundo lugar, porque no es cierto que la Administración haya permanecido impasible o inactiva ante tal afirmación. Lo que ha hecho, simplemente, es negar la naturaleza empresarial en su intervención en la enajenación del inmueble y rechazar que los argumentos expuestos por el contribuyente pongan de manifiesto una actuación de ese cariz.

En tercer lugar, porque la realidad de las cosas -en los términos que ya hemos señalado- no permite afirmar en modo alguno que la operación que nos ocupa se enmarque en una actividad empresarial ad hoc de la Administración autonómica, ni se desprende tal extremo -en absoluto- del material probatorio del que dispusieron los jueces de instancia.

**Octavo.** Procede, por ello, desestimar el recurso de casación al ser ajustada a Derecho la sentencia recurrida, con imposición a la parte recurrente de las costas procesales con el límite por todos los conceptos-a tenor del artículo 139 la Ley de la Jurisdicción y teniendo en cuenta la complejidad del asunto- de 4.000 euros para cada una de las partes recurridas.

### FALLAMOS

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

**Primero.** No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Elena Nadal Mora,

en nombre y representación de la mercantil OBINESA, S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Sección Cuarta) de fecha 16 de febrero de 2016 (PROV 2016, 149464), dictada en el procedimiento ordinario núm. 480/2014, sobre devolución de ingresos indebidos en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

**Segundo.** Imponer a la parte recurrente las costas procesales de esta casación, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

Así se acuerda y firma.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### BASE IMPONIBLE DE LA MODALIDAD DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

Consulta nº V2909-17 de 13 de noviembre de 2017

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

- El valor declarado por las partes no es vinculante para la Administración tributaria que, con carácter general, puede comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado. Dicha comprobación deberá llevarse a cabo por alguno de los medios del artículo 57 de la LGT.
- Por excepción, el valor declarado por el obligado tributario será vinculante para la Administración, quien, por tanto, no podrá proceder a la comprobación de valores, en el supuesto de que dicho valor se haya determinado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 134 de la LGT.
- La valoración resultante de la comprobación administrativa se notifica al obligado tributario conjuntamente con la liquidación que resulte de la misma, sin que pueda ser impugnada separadamente de ésta mediante recurso o reclamación económico-administrativa. Sin embargo, el interesado si dispone de un medio específico para contradecir la valoración administrativa: la tasación pericial contradictoria.

#### APLAZAMIENTO DE UNO DE LOS PAGOS DE UN CONTRATO PRIVADO DE PRÉSTAMO SIN INTERÉS

Consulta nº V2910-17 de 13 de noviembre de 2017

El consultante no está obligado a comunicar a la Administración Tributaria el aplazamiento de uno del pago de los plazos de un préstamo, por no constituir dicho acto hecho imponible, ni de la modalidad de TPO ni de la cuota variable del documento notarial de AJD.

#### EXPEDIENTE DE DOMINIO

Consulta nº V3116-17 de 30 de noviembre de 2017

(...) la transmisión cuya falta de título se suple con el referido expediente no es aquella en cuya virtud la consultante ha adquirido el bien por compraventa documentada en escritura pública, pues dicha transmisión no carece de título, constituido por la referida escritura, que es título válido y suficiente para acreditar la adquisición que se pretende inscribir, con independencia de la imposibilidad de su acceso al Registro de la Propiedad ante la falta de la inscripción previa de la finca a nombre del vendedor.

Es precisamente la falta de título de la transmisión o transmisiones anteriores, la que hace necesario instar el expediente de dominio a efectos de inmatricular la finca en el registro y la que, en consecuencia, constituye el hecho imponible por el que debe liquidarse el ITP y AJD, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que se acredite el pago del impuesto por la misma. La liquidación que correspondería por la anterior transmisión es, por tanto, independiente de la liquidación del impuesto practicada por la interesada por la adquisición realizada ahora.

## **APORTACIÓN DE INMUEBLES Y PARTICIPACIONES A UNA ENTIDAD DOMICILIADA EN EMIRATOS ÁRABES**

**Consulta nº V3072-17 de 23 de noviembre de 2017**

La aportación de inmuebles o de participaciones realizada en favor de una sociedad situada en los Emiratos Árabes, con sede de dirección efectiva o domicilio fiscal fuera del territorio español, no determina la exigencia del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de operaciones societarias, al producirse el hecho imponible de la misma fuera del ámbito de aplicación territorial del Impuesto.

Asimismo debe tenerse en cuenta que los supuestos de hecho que constituyen el tipo de las operaciones societarias no están sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que excluye la aplicación del artículo 314 del texto Refundido de la Ley de Mercado de Valores que establece como presupuesto para su aplicación que se trate de transmisiones sujetas al Impuesto por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. El artículo 314 de la Ley de Mercado de Valores recoge el contenido del anterior artículo 108 de dicha ley.

Y, por último, la no tributación de las referidas aportaciones por la modalidad de operaciones societarias y de transmisiones patrimoniales determina su tributación por la cuota variable del documento notarial, siempre que concurren los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD. Y en este punto, conviene distinguir entre la aportación de participaciones y la aportación de bienes inmuebles. En el primer supuesto el acto o contrato contenido en la escritura, aportación de valores, no reúne la condición de inscribible en ninguno de los Registros a que se refiere el artículo 31.2 del texto Refundido, por lo que, ya se formalice la operación en territorio español o en el extranjero, tampoco procederá la aplicación de la cuota variable del Documento Notarial. Por el contrario, en el supuesto de aportación de inmuebles, si se otorgase escritura pública a tal efecto, la concurrencia de dicho requisito determinaría que la operación estuviera sujeta y no exenta de la cuota variable del documento notarial.

## **REDUCCIÓN DE CAPITAL Y ADJUDICACIÓN DE INMUEBLES AL SOCIO**

**Consulta nº V2879-17 de 8 de noviembre de 2017**

(...) la disolución y liquidación de una sociedad o disminución de capital de la misma, con la adjudicación a los socios de los bienes que constituyen su activo es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos. En este caso, el sujeto pasivo será el consultante. La base imponible será el valor real de los bienes y derechos que se le adjudiquen, los inmuebles, valor real que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, y al que se aplicará el tipo de gravamen del 1 por 100.

(...) En efecto, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre la cuestión, habiendo establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado –entre otras, sentencia de 16 de junio de 1994–. Así mismo, en la sentencia de 5 de octubre de 1995, el Tribunal Supremo, tras afirmar que no existe un valor real, entendido éste como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y que esta apreciación nos lleva a lo que se denomina valor de mercado, establece que dicho valor de mercado ha sido definido con gran corrección por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994, en cuyo Anexo I.1 se define el valor de mercado del siguiente modo: «Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación».

## **BASE IMPONIBLE EN LA ESCRITURA DE AMPLIACIÓN DE OBRA NUEVA Y MODIFICACIÓN DE LA PROPIEDAD HORIZONTAL INTEGRANDO EL ELEMENTO AMPLIADO Y MODIFICANDO, EN CONSECUENCIA, LAS CUOTAS DE PARTICIPACIÓN DE LOS DISTINTOS ELEMENTOS DEL EDIFICIO**

**(Consulta Nº V2832-17 de 2 de noviembre de 2017)**

En ambos casos solo deberá tenerse en cuenta el nuevo elemento que se añade, por lo que en el caso de declaración de obra nueva, la base imponible será el valor real de coste del tercer elemento del edificio que se añade, mientras que en la liquidación de la división horizontal, deberá tenerse en cuenta, además del valor real de coste de dicho elemento, el valor del terreno correspondiente. Por el contrario, la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de las distintas unidades hipotecarias no estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al no tener por objeto

cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del Reglamento del impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos, en cuanto a los elementos ya inscritos, la planta baja y primera, no son objeto de cambio o modificación.

### MODIFICACIONES DE LA PROPIEDAD HORIZONTAL

(Consulta nº V3092-17 de 28 de noviembre de 2017)

**Primera.** La modificación de la obra nueva o la división horizontal no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales del ITP y AJD. Tampoco estará sujeta a la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados mientras la modificación si la referida modificación no suponga una alteración del coste de la obra nueva o el valor del terreno.

**Segunda.** La conversión de determinadas fincas, elementos privativos, en elementos comunes, o viceversa, constituye una transmisión de bienes inmuebles que deberá tributar por el ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en función del medio jurídico que se utilice para llevar a cabo el traspaso de la titularidad de los bienes, transmisión onerosa o gratuita de los bienes.

**Tercera.** La escritura pública en la que se formalice la operación de afectación de un elemento privativo del edificio, para convertirlo en elemento común, o viceversa, estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por cumplir los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD dado el carácter valuable del objeto de la escritura en cuanto a este punto y el acceso al Registro de la Propiedad que establece el artículo 8 de la Ley Hipotecaria.

### CONSTITUCIÓN E INSCRIPCIÓN DE LA HIPOTECA POR CRÉDITO REFACCIONARIO, POR INSCRIPCIÓN DE LA SENTENCIA JUDICIAL

(Consulta nº V3257-17 de 19 de diciembre de 2017)

De acuerdo con el artículo 7.1.A) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) - en adelante TRLITPAJD-, la constitución del derecho real de hipoteca está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto. Sin embargo, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 de dicho artículo 7, no están sujetas a dicha modalidad, las operaciones sometidas a dicho gravamen cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La constitución del derecho real de hipoteca por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, como es el caso consultado, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ahora bien, la no sujeción de la constitución de la hipoteca a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, permite sujetar la escritura pública en la que se formalice dicha constitución de hipoteca a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales al reunir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD: tratarse de una primera copia de una escritura notarial, tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y que el citado acto o contrato no esté sujeto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, si conforme al artículo 175 del Reglamento Hipotecario se puede inscribir la Sentencia judicial y no es necesaria la realización de una escritura pública, faltará uno de los requisitos para tributar por el concepto de actos jurídicos documentados, la escritura notarial, y, en ese caso, la operación no tributará por el concepto de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### COMPRA DE UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA A UNA SOCIEDAD LIMITADA CON RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

(Consulta nº V2912-17 de 13 de noviembre de 2017)

La sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos (ITPAJD) dependerá de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En el caso planteado, en el que manifiesta que la operación se llevará a cabo renunciando a la exención al IVA, la transmisión no quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, sino que quedará sujeta al IVA, ahora bien, la escritura que recoja la operación quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados al reunir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Por otra parte, el artículo 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (BOE de 5 de julio) dispone:

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

El artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003), establece que “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”, por lo que se debe concluir que no resultará aplicable la exención establecida en el artículo 11 a la modalidad de actos jurídicos documentados, ya que dicho artículo se refiere a los impuestos que graven “la transmisión o adquisición”. La modalidad de actos jurídicos documentados no grava la transmisión, sino la escritura que recoge dicha transmisión.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

### TRANSMISIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD SOBRE UNAS PARTICIPACIONES MEDIANTE PACTO SUCESORIO DE HEREDAMIENTO CUMULATIVO

Consulta nº V3195-17 de 13 de diciembre de 2017

No cabe duda de que, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los contratos y pactos sucesorios son títulos sucesorios, es decir, tributan por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD, y no por el de la letra b), que corresponde a los negocios jurídicos lucrativos inter vivos.

Lo expuesto es plenamente aplicable al pacto sucesorio de heredamiento cumulativo a que se refiere el artículo 431.19.2 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del Libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones.

Dicho pacto, por el que se instituyen herederos en la calidad de sucesiones a título universal, no pierde ese carácter en el caso de exclusión de determinados bienes de la transmisión de presente que se efectúa con motivo del pacto. Y ello sin perjuicio de que, de acuerdo con el artículo 24 antes reproducido, al producirse adquisición de bienes y derechos en vida del futuro causante el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devengue el mismo día en que se celebre el referido contrato o pacto sucesorio, pues es en ese momento cuando se produce la adquisición.

Si realmente nos encontramos ante un heredamiento cumulativo, el devengo de la entrega de bienes de presente como consecuencia de pactos sucesorios se producirá el día en que se celebre el pacto sucesorio.

Este devengo anticipado supone la configuración de un hecho imponible por la entrega de bienes de presente distinto del hecho imponible que se produzca posteriormente por el pacto sucesorio con entrega de bienes en el momento del fallecimiento del heredante, sin que se acumulen.

Ahora bien, respecto a la cuestión de si la transmisión de la nuda propiedad puede considerarse una transmisión mortis causa a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dependerá de si nos encontramos ante un heredamiento cumulativo establecido en el Código Civil Catalán y si cumple los requisitos establecidos en la Ley 10/2008, de 10 de julio, del Código Civil de Cataluña, contestación que excede de las competencias de este Centro Directivo.

### PACTO SUCESORIO DE MEJORA POR EL QUE UN PADRE VA A HACER ENTREGA DE UNOS BIENES POR VALOR DE 50.000€

Consulta nº V3008-17 de 20 de noviembre de 2017

La transmisión de bienes por su ascendiente (padre) al consultante de forma gratuita mediante un pacto de mejora de los regulados en el artículo 214 de la Ley de Derecho Civil de Galicia constituye una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A su vez, el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, señala en su párrafo b) que *“entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: b) Los contratos o pactos sucesorios”*.

Siguiendo con la transcripción normativa, el artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que: *“en ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*.

Todo lo expuesto nos lleva al artículo 6.4 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, donde se establece lo siguiente:

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

## **ADQUISICIÓN MORTIS CAUSA, DE UN INMUEBLE EN ESPAÑA, POR NO RESIDENTES, TITULARES DE UNA SOCIEDAD COMANDITARIA EN ALEMANIA, QUE CONSTITUIRÁ SU ÚNICO ACTIVO**

**Consulta nº V3047-17 de 22 de noviembre de 2017**

En la adquisición de la participación en el inmueble por sucesión “mortis causa” o por donación, un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no residente –y, por tanto, sujeto a obligación real– tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia que hubiere podido aprobar la Comunidad Autónoma del causante (en adquisiciones mortis causa) o de situación del inmueble (en adquisiciones lucrativas “inter vivos”) en el caso de que el causante o el donatario, respectivamente, sea residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tal y como sería en los supuestos planteados en el escrito de consulta.

## **INCIDENCIA DE LA EXISTENCIA DE UN "TRUST" A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN PREVISTA PARA CASOS DE DONACIÓN DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL**

**Consulta nº V2812-17 de 2 de noviembre de 2017**

En cuanto al tratamiento de los “trust” en nuestro sistema tributario, partimos de la base de que dicha figura no está reconocida por el ordenamiento jurídico español.

En ese sentido, el Convenio o Convención de La Haya, de 1 de julio de 1985, sobre ley aplicable al trust y su reconocimiento no ha sido ratificado por España.

Por ello, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos y sus destinatarios o beneficiarios a través de tales “trust” se consideran directamente realizadas entre unos y otros (transparencia fiscal del “trust”), pero este criterio no puede aplicarse en el presente caso, porque la donación que se propone no la realizaría el padre de la donataria, sino la empresa matriz de la sociedad donada, como titular que es de las acciones de la empresa que se dona a la consultante.

## **APLICABILIDAD DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.6 DE LA LEY DEL ISD A UNA DONACIÓN, POR NO RESIDENTES A RESIDENTE EN ESPAÑA**

**Consulta nº V2930-17 de 15 de noviembre de 2017**

Aplicabilidad de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del ISD a una donación, por no residentes a residente en España, de la nuda propiedad de unas participaciones en una sociedad mercantil con domicilio fiscal y social en Madrid:

En tanto en cuanto y de acuerdo con la normativa vigente, la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 exige la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, será preciso que respecto de la sociedad “A”, referida en el escrito de consulta, los padres de la consultante, que al ser no residentes tributarían al impuesto por obligación real, cumplieren los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos, en particular por lo que respecta al ejercicio de funciones directivas y percepción del nivel legal de remuneraciones. Requisito que podría cumplirse por una persona del grupo de parentesco a que se refiere la letra b), con independencia de que fuese titular de participaciones en la entidad, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 24 de mayo y 14 de julio de 2016.

Por otro lado, la base imponible de la donación será el valor real minorado en las cargas y deudas deducibles de las participaciones (artículo 9 c) de la Ley 29/1987), con aplicación de las normas del artículo 26 de la misma ley, computándose el valor de la nuda propiedad por diferencia entre el valor del usufructo y el total de los bienes.

## **CANCELACIÓN DE LA COTITULARIDAD DE UNAS CUENTAS BANCARIAS SOLIDARIAS O INDISTINTAS QUEDANDO ÚNICAMENTE LA CONSULTANTE COMO TITULAR**

**Consulta nº V3068-17 de 23 de noviembre de 2017**

Si no demuestra que la titularidad dominical era exclusivamente suya, nos encontraremos ante una donación, y, en ese caso, la donación de dinero por el otro cotitular a la consultante constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación, impuesto que debería ser satisfecho por la consultante en su condición de donataria. El impuesto debería ser declarado e ingresado a la Comunidad Autónoma competente, que sería la correspondiente a la residencia habitual de la consultante.

## **DONACIÓN, EN FAVOR DE HIJOS, DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES, RESERVÁNDOSE LA DONANTE EL USUFRUCTO VITALICIO Y EL PODER DE DISPOSICIÓN**

(Consulta nº V3069-17 de 23 de noviembre de 2017)

Esta Dirección General ha venido sosteniendo en diversas contestaciones –entre las que figura la V3172-14, de 26 de noviembre- que en los supuestos de donación de nuda propiedad con reserva por parte del usufructuario de la facultad de disposición y de los derechos políticos de las participaciones, la base imponible para la liquidación de aquella en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones era igual a cero.

No obstante lo anterior, según la Resolución de la Dirección General de los Registros y el Notariado (DGRN) de 16 de diciembre de 2015 esta Subdirección General ha modificado su criterio.

“... ”

Es claro, además de que la titularidad del donatario es susceptible de valoración económica, es un bien patrimonial del cual el donatario puede disponer, a diferencia del donante, cuya facultad reservada es personalísima e intransmisible. El donatario no tiene una titularidad personalísima y puede ejercer facultades dispositivas de la titularidad claudicante que ostenta, salvo prohibición de disponer válida, aunque siempre quedaría sujeta la transmisión que él realice a igual determinación, por la prioridad de la facultad reservada y que publica el registro.

La circunstancia de que el donante se haya reservado además el usufructo vitalicio, incidirá únicamente en la determinación de la base imponible de acuerdo con las normas de valoración de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

...”

Por ello, de acuerdo con la citada Resolución y artículos 3 b), 5, 9 y 26 a) de la Ley 29/1987, se considera procedente aplicar la normativa habitual reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los supuestos de desmembramiento de la propiedad, con independencia de que exista o no reserva del poder de disposición y los derechos políticos de las participaciones en favor de la usufructuaria.

## **DONACIÓN DE UNAS PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD MERCANTIL**

(Consulta nº V3094-17 de 29 de noviembre de 2017)

En el presente caso, existe la posibilidad adicional a la prevista para las transmisiones “inter vivos” de que, fallecida la causante y en defecto de descendientes o adoptados, puedan aplicar la reducción parientes colaterales hasta el tercer grado, lo que incluiría a los sobrinos.

En cualquier caso, la aplicación de la reducción exigiría la previa exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones de que se trata, extremo sobre el que el escrito de consulta no proporciona la información necesaria para formar criterio al respecto. Distribución, por la filial de primer nivel a los donatarios de acciones de la “holding”, de dividendos procedentes de reservas constituidas por la enajenación de participaciones de la filial de segundo nivel (Consulta nº V3203-17 de 14 de diciembre de 2017).

En tanto en cuanto tales dividendos distribuidos fueran inferiores al importe de los beneficios generados por el Grupo con posterioridad a la donación ello no afectaría al requisito del mantenimiento del valor de adquisición.

Con independencia de que los donatarios hayan de mantener su derecho a la exención en el impuesto patrimonial.

## **ADQUISICIÓN, POR DONACIÓN DE SU PADRE, DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN UNA SOCIEDAD RESIDENTE EN FINLANDIA**

(Consulta nº V3238-17 de 15 de diciembre de 2017)

*Obligación de contribuir en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:*

El artículo 93 de la LIRPF regula el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.

Conforme al artículo anterior, quienes optan por acogerse a este régimen especial son personas físicas que se desplazan efectivamente a territorio español para residir en dicho territorio, como consecuencia de lo cual adquieren su residencia fiscal en España, y continúan manteniendo su condición de contribuyentes a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Y, simplemente a efectos de su tributación, determinan su deuda tributaria con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (con ciertas especialidades).

Es decir, en ningún momento se plantea que dichas personas puedan no ser consideradas como residentes en España, la única especialidad que plantea este régimen se encuentra en la forma de tributación de dichos contribuyentes (que lo son del IRPF), que es más privilegiada que la aplicable al resto de contribuyentes del IRPF.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta el hecho de que cuando la propia LIRPF ha querido que dichas personas acogidas este régimen especial no solo tributen de forma privilegiada por su renta, sino también por el patrimonio del que son titulares, así lo ha establecido expresamente al indicar que quien haya optado por este régimen “quedara sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio”, dándoles así un trato más favorable también en dicho impuesto.

En definitiva, procederá la tributación por obligación personal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

### *Normativa aplicable:*

Se considerará que la persona tiene su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma donde hubiere permanecido el mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto.

Todo ello de acuerdo con el artículo 28.1.1º. b) 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. Se aplicará, en consecuencia, la normativa de la Comunidad Autónoma de que se trate y deberá ser ante los órganos tributarios de la misma donde se presente la autoliquidación correspondiente.

### *Aplicabilidad de la reducción prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en la normativa autonómica catalana en la donación de la nuda propiedad y posterior consolidación del dominio:*

En el caso que nos ocupa, parece desprenderse que, en el momento de la eventual donación, el padre y donante, titular de la mayoría del capital social de la entidad residente en Finlandia, de la que es miembro de su Consejo de Administración y en la que ejerce, como Presidente, funciones directivas por la que percibe el total de remuneraciones, no es residente en España.

Siendo esto así, no tributaría ni por obligación personal ni real en el Impuesto sobre el Patrimonio y, por lo que se acaba de exponer, no podría tener derecho a la exención en el impuesto patrimonial. Consecuentemente, no sería de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.6 ni en la donación de la nuda propiedad ni en la posterior consolidación del dominio.

### *Limitaciones para la aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 23 de la Ley 29/1987.*

No plantea problema alguno la aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista, para los supuestos de sujeción por obligación personal, en el artículo 23.1 de la Ley 29/1987.

Ahora bien, ni la Ley ni el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones determinan cuáles son los documentos que han de aportarse para su reconocimiento por la Administración tributaria.

En cuanto se trata de aspectos relativos a la gestión del tributo, la competencia a tal efecto corresponderá a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

### *Liquidaciones con ocasión de la consolidación del dominio.*

Al extinguirse el usufructo, el artículo 26.c) de la Ley 29/1987 establece que:

**“c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio”.**

En el caso planteado, dado que la adquirente recibió por donación del padre la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer el usufructuario, deberá tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por fallecimiento del usufructuario.

El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

**TEMAS FISCALES ..... 30**

**La notificación colectiva en los tributos locales de cobro periódico**

**ALBERTO SAN MARTIN RODRÍGUEZ.** Inspector de Hacienda del Estado y Profesor Asociado de la U.C.M. .... 30

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 34**

**Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 34**

- Exención del IIVTNU para las transmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual..... 34
- Escisión total mediante su disolución sin liquidación y la división de su patrimonio inmobiliario en cuatro partes que se transmitirán a cuatro socios en proporción cuantitativa a sus respectivas participaciones ..... 35

## TEMAS FISCALES

### La notificación colectiva en los tributos locales de cobro periódico

**ALBERTO SAN MARTIN RODRÍGUEZ.** *Inspector de Hacienda del Estado y Profesor Asociado de la U.C.M.*

Los tributos locales constituyen uno de los recursos propios de las Entidades Locales, y gozan de un régimen especial dentro de la configuración tributaria existente en nuestro código tributario español, así, y tal y como establece el apartado 1 del artículo 12 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLRHL *“la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.”*

Si bien, se permite, tal y como dispone el apartado 2 de este mismo precepto, que a través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales puedan adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa.

Por tanto, el régimen de notificaciones de los tributos locales habrá de regirse por lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, la cual dada la singularidad propia de estos tributos establece una especialidad recogida en su artículo 102.3 al objeto de facilitar la gestión recaudatoria llevada a cabo por parte de las Entidades Locales. El citado precepto señala lo siguiente:

*“3. En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.*

*El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.”*

Por tanto, y de acuerdo con el precepto citado procederá la notificación individual de las liquidaciones tributarias en los tributos de cobro periódico por recibo en los siguientes casos:

- En los supuestos correspondientes al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula.
- En los casos de posterior aumento de la base imponible, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.”

Los tributos de cobro periódico son aquellos que una vez que se ha producido el alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, del hecho imponible, se devengan anualmente mientras no se produzca la correspondiente baja.

Razones de economía y eficacia en la gestión recaudatoria de las Entidades Locales han motivado la regulación recogida en el artículo 102.3 de la LGT anteriormente señalado, ya que se les exime de notificar individualmente al obligado tributario cada una de las liquidaciones sucesivas que se produzcan tras el alta en el registro, padrón o matrícula pudiendo ser sustituida aquella por una notificación colectiva por edicto.

Tal y como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de diciembre de 2011, en su fundamento jurídico segundo:

*“Ciertamente, como señaló la STS de 11 de marzo de 2004 (rec. de cas. 8798/1998), la notificación colectiva impone al contribuyente una especial diligencia, que le obliga a atender a los periódicos oficiales o, al menos, a estar pendiente de los períodos voluntarios de pago del tributo, para poder impugnar las liquidaciones de este modo notificadas. Ahora bien, es de tener en cuenta, en primer lugar, que esta forma de notificación atiende a una finalidad constitucionalmente legítima, cual es la eficiencia en la gestión tributaria, que consigue manteniendo un alto grado de certeza en las relaciones jurídico-tributarias, aún en los casos en los que ha existido una notificación edictal, participando de los fines que justifican tales notificaciones, que, en una gestión tributaria masiva, cual es la referente a los tributos de cobro periódico por recibos, facilita un trámite que puede ocasionar la paralización de múltiples procedimientos e irregularidades en otros muchos casos, por la dificultad de controlar el estricto cumplimiento de todos los requisitos de las notificaciones en una gestión en masa. En segundo lugar, que estas notificaciones colectivas mediante edictos se refieren a aquellas liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo*

*que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente.”*

Por tanto, el Tribunal Supremo, al igual que también lo hace el Tribunal Constitucional (sentencia 73/1996, de 30 de abril), esgrime razones de eficiencia en la gestión tributaria para permitir la notificación colectiva de esta clase de tributos de cobro periódico, pero y como no podía ser de otra forma y al objeto de evitar una vulneración de la tutela efectiva de los jueces y tribunales recogida en el artículo 24.1 de la Constitución Española dicha notificación ha de venir precedida del cumplimiento de una serie de requisitos al objeto de garantizar que no se produzca indefensión al obligado tributario, y dichos requisitos son explicitados por ambos Tribunales al exigir que *“que estas notificaciones colectivas mediante edictos se refieren a aquellas liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente”*.

Hay que recordar, que la tutela judicial efectiva protege a las personas, titulares de derecho e intereses legítimos, frente a los poderes públicos.

Así, este mismo fundamento jurídico segundo de la sentencia del Tribunal Supremo anteriormente citada vuelve a recalcar esta misma argumentación señalando:

*“(…)*

*Además existe una jurisprudencia consolidada de esta Sala en la interpretación, primero, del artículo 124.3 LGT/1963, y, luego, del artículo 102.3 LGT/2003, contenida en sentencias de 9 de diciembre de 1986, 26 de septiembre de 1988, 30 de septiembre de 1989, 25 de marzo de 1991, 24 de febrero de 1997, 10 de diciembre de 1998 y 11 de marzo de 2004, y que puede resumirse en los siguientes términos: “en los supuestos de liquidaciones de tributos de cobro periódico, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta, y para la notificación de las sucesivas liquidaciones, no es necesario acudir al procedimiento de liquidación individual en el domicilio del sujeto pasivo, aun a falta de domiciliación bancaria de los recibos, siendo legalmente correcta la notificación colectiva mediante edictos que así lo adviertan, siempre que exista identidad sustancial entre los datos y elementos esenciales de la liquidación inicial y las posteriores liquidaciones periódicas.*

*(…) En definitiva, en las liquidaciones de tributos de cobro periódico, una vez notificada la correspondiente al alta, las sucesivas liquidaciones no requieren de notificación individual, siendo suficiente la notificación colectiva, mediante edictos que así lo adviertan, salvo que no exista identidad sustancial entre los datos y elementos esenciales de la liquidación inicial y las posteriores periódicas.”*

De acuerdo con todo lo anterior, procederá además de en los casos señalados la notificación individual cuando

*“no exista identidad sustancial entre los datos y elementos esenciales de la liquidación inicial y las posteriores periódicas”*

Hay que recordar a este respecto, que *“la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.”*, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 1 del Código Civil.

Con ello se pretende evitar la indefensión del obligado tributario en aquellos casos en que se han producido variaciones entre la primera liquidación individual notificada y las sucesivas, ya que tal y como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de mayo de 2012 en el fundamento jurídico cuarto:

*“(…) En la notificación colectiva ha de quedar garantizada su previsibilidad, esto es, no cabe utilizarla cuando la liquidación ha experimentado variación o modificación en sus elementos esenciales porque, de no ser así, quedaría comprometida la garantía de conocimiento de su contenido y la existencia de efectivas posibilidades de impugnación (…).”*

Indefensión que iría en contra del citado artículo 24.1 de la Constitución Española.

Por tanto es fundamental determinar cuáles son los elementos esenciales de la liquidación, y para ello acudimos nuevamente al artículo 102 de la LGT, en este caso al apartado 2:

*“2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:*

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

Por tanto, más allá de la variación en la base imponible del impuesto, la modificación del obligado tributario, o de los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, o del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria determinará la obligación de efectuar la notificación individual de la liquidación al objeto de salvaguardar lo dispuesto en el artículo 24.1 de la Constitución Española.

Así también lo ha entendido el Tribunal Económico Administrativo Central, en adelante TEAC, cuyas resoluciones vinculan a toda la Administración Tributaria.

Así, en resolución del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, promovido por el Director General

de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, de 16 de abril de 2008, acuerda que:

*“(...) que en el Impuesto sobre Actividades Económicas, como tributo de cobro periódico por recibo, en el que el período impositivo coincide con el año natural, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en la matrícula del impuesto, las sucesivas liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos posteriores se entienden notificadas de forma colectiva mediante la publicación de edictos comprensivos de la matrícula del impuesto correspondiente a cada período impositivo, sin que sea necesaria la notificación individual de las mismas, siempre que no se produzcan variaciones en los datos contenidos en la matrícula (...).”*

Matrícula que se encuentra regulada, y que a su vez se recoge en la resolución del TEAC transcrita, en el artículo 2 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto, estableciendo el apartado 2 lo siguiente:

*“2. La matrícula constará, para cada sujeto pasivo y actividad, de:*

*a) Los datos identificativos del sujeto pasivo: número de identificación fiscal, apellidos y nombre para las personas físicas, denominación social completa, así como el anagrama, si lo tuvieran, para las personas jurídicas, y denominación para las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.*

*b) El domicilio de la actividad y el domicilio fiscal del sujeto pasivo.*

*c) La denominación de la actividad, el grupo o epígrafe que corresponda a la misma, los elementos tributarios debidamente cuantificados y la cuota resultante de aplicar las tarifas del impuesto.*

*d) La exención solicitada o concedida o cualquier otro beneficio fiscal aplicable.”*

No obstante todo lo anterior, la consulta vinculante V1228-13 de la Subdirección General de Tributos Locales de 11 de abril, se aparta de los criterios expuestos y en el ámbito del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y al respecto de una transmisión de un vehículo establece después de transcribir los artículos 32 del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre (que regula la tramitación en los cambios de titularidad de los vehículos en los supuestos de transmisiones entre personas que no se dedican a la compraventa de vehículos), y el artículo 99.2 del TRLRHL (que tiene por objeto garantizar el pago del impuesto correspondiente al período impositivo del año anterior a aquel en que se realiza el trámite) lo siguiente:

*“De todo lo anterior se desprende que, una vez notificada individualmente la liquidación correspondiente al alta*

*del vehículo en el Registro con ocasión de la primera matriculación del mismo (en 1982), es posible la notificación colectiva de las liquidaciones posteriores, sin que el cambio de sujeto pasivo pueda entenderse como una variación que haga necesaria por sí sola la notificación individual de la liquidación, si nada cambia en lo restante, quedando garantizada, con el procedimiento previsto en los preceptos reproducidos anteriormente, la previsibilidad y conocimiento de su contenido.”*

Afirma la consulta transcrita en consecuencia, que el sujeto pasivo no es un elemento esencial de la liquidación, y que por tanto no procede la notificación individual. A este respecto cabe destacar el elemento fundamental que constituye el obligado tributario en la liquidación tributaria, tal y como se ha puesto de manifiesto en los preceptos transcritos.

En este sentido cabe reproducir por su claridad expositiva la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, nº 4/2014, de 14 de enero de 2014 en cuyo fundamento de derecho segundo ha señalado lo siguiente:

*“(...) Conforme al artículo 102.3 LGT solo cabe esa notificación colectiva vía edictos, y la correspondiente emisión de recibos de cobro, “una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula”. Sin aquella liquidación de alta y su debida notificación personal e individual al contribuyente, no quedaría garantizado el artículo 24 de la Constitución, pues los meros recibos o recordatorios de pago, sin más, no hacen las veces de una liquidación tributaria, ni son notificados como corresponde a las mismas.*

*En resumen, solo será admisible legalmente la notificación colectiva del IBI -tributo periódico- y la mera remisión de carta o recibo de pago al contribuyente, si consta previamente la existencia de una liquidación de alta en el registro o padrón correspondiente, dicha primera liquidación ha sido notificada individual y personalmente, y siempre que la misma no haya sufrido variaciones o modificaciones desde su notificación personal e individualizada al contribuyente. Si hubiera modificaciones o variaciones de aquella primera liquidación de alta, sería necesario de nuevo su notificación personal e individual.*

*Por lo que, habiéndose modificado el sujeto pasivo y el período voluntario de pago del impuesto, era necesaria una nueva notificación personal e individualizada de la liquidación de alta que incluyera esas modificaciones, pues solo ello habilitaría que siguieran notificándose las liquidaciones posteriores vía edictal y mediante el mero recibo, carta o recordatorio del IBI.*

*La actora adquirió el inmueble el 28/12/2007, convirtiéndose desde dicha fecha en sujeto pasivo del impuesto. Siendo un hecho indiscutible que el sujeto pasivo es un elemento esencial del tributo. (...).”*

O la reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de lo Contencioso, de 15 de diciembre

de 2017, que señala los aspectos esenciales de la liquidación tributaria:

*“No sólo se echa en falta la referencia a la liquidación, y con ella a sus aspectos esenciales (la identificación de los obligados y los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria); sino que tampoco aparece recogida la indispensable cita de los medios de impugnación.”*

O para finalizar y sin ánimo de ser exhaustivo, la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 1995 que al hacer referencia a los artículos 137 y 124 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (actuales artículos 167 y 102 de la LGT) señala como elementos esenciales de la liquidación los siguientes:

*“(...) los elementos esenciales de la liquidación, esto es, del hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, tipo impositivo y cuota tributaria, aparte de otros que puedan ser necesarios en determinados supuestos (...).”*

Acerca de este tema, y en relación al elemento esencial de la liquidación que constituye el sujeto pasivo cabe señalar, que difícilmente se estaría garantizando la posibilidad de defensa y reacción del obligado tributario ante una modificación de los elementos esenciales de la liquidación cuando no se ha garantizado que este tuviera un conocimiento de los elementos esenciales originarios, siendo por tanto necesaria ante una modificación del sujeto pasivo, la notificación individual o personal a éste de la liquidación, para que

posteriormente se pueda realizar la notificación de las sucesivas liquidaciones al nuevo sujeto pasivo a través de la notificación colectiva por edicto de acuerdo con todo lo expuesto.

De todo lo anterior se concluye a juicio del autor, que dada la actual normativa reguladora de las notificaciones colectivas, la modificación de cualquier aspecto esencial de la liquidación inicial que fue notificada individualmente determinará la imposibilidad de efectuar la notificación colectiva por edictos, todo ello con el fin de evitar la indefensión del obligado tributario que vería vulnerado uno de sus derechos fundamentales consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española, y que no es otro que la tutela judicial efectiva, y siempre y cuando dicha variación no se encuentre amparada en una eximente que recoja la Ley, tal y como la que se recoge en el TRLRHL y cuya introducción en el marco normativo se efectuó de conformidad con todo lo expuesto:

*“Disposición adicional decimocuarta. Notificaciones en los tributos periódicos.*

*Cuando se produzcan modificaciones de carácter general de los elementos integrantes de los tributos de cobro periódico por recibo, a través de las correspondientes ordenanzas fiscales, no será necesaria la notificación individual de las liquidaciones resultantes, salvo en los supuestos establecidos en el apartado 3 del artículo 102 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”*

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### EXENCIÓN DEL IIVTNU PARA LAS TRANSMISIONES REALIZADAS CON OCASIÓN DE LA DACIÓN EN PAGO DE LA VIVIENDA HABITUAL

Consulta nº V2836-17 de 2 de noviembre de 2017

El artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos, añadió una letra c) en el apartado 1 del artículo 105 del TRLRHL.

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Constitución, el Real Decreto-ley 8/2014 fue sometido a debate y votación de totalidad por el Congreso de los Diputados en su sesión del 10 de julio, en la que se acordó su convalidación, así como su tramitación como Proyecto de Ley. Fruto de esta tramitación se aprobó la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, cuyo artículo 123.Uno da nueva redacción al artículo 105.1.c) del TRLRHL, estableciendo:

“Uno. Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos, se añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105, que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A estos efectos se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta ley.»”.

La expresión de “los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos” se refiere a aquellos hechos imponible que a la fecha de iniciar el procedimiento correspondiente, bien de oficio, bien a solicitud del obligado tributario, no estén prescritos de acuerdo con lo establecido en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

(...)

Por tanto, si, como indica en su ejemplo, la transmisión de la vivienda habitual en dación en pago se produjo en abril de 2011, habría que estar a la fecha de ingreso de la correspondiente liquidación o autoliquidación del IIVTNU, y a partir de esa fecha se iniciaría el plazo de prescripción de 4 años del derecho a solicitar la devolución de la cantidad ingresada. Dicho plazo podrá ser interrumpido, en su caso, por cualquiera de las causas indicadas en el artículo 68.3 de la LGT, de forma que, si no ha concurrido

ninguna de ellas, una vez transcurridos 4 años desde la fecha del ingreso habrá prescrito el derecho del contribuyente a solicitar la devolución.

### **ESCISIÓN TOTAL MEDIANTE SU DISOLUCIÓN SIN LIQUIDACIÓN Y LA DIVISIÓN DE SU PATRIMONIO INMOBILIARIO EN CUATRO PARTES QUE SE TRANSMITIRÁN A CUATRO SOCIOS EN PROPORCIÓN CUANTITATIVA A SUS RESPECTIVAS PARTICIPACIONES**

**Consulta nº V3163-17 de 11 de diciembre de 2017**

Por su parte, 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 la operación de escisión expuesta, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

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

