



OL

REVISTA TRIBUTARIA

OFICINAS LIQUIDADORAS

OCTUBRE / DICIEMBRE 2012

SERVICIO DE
COORDINACIÓN
OO.LL.

Temas Fiscales	▶ 4
Sentencias y Consultas DGT	▶ 32
Resoluciones TEAC	▶ 60
Consultas OL	▶ 66
Cuestiones Prácticas	▶ 74
Fiscalidad Local	82

DIRECTOR:

Vicente Carbonell Serrano

Director del Servicio de Coordinación de Oficinas Liquidadoras

COORDINADOR:

Carlos Colomer Ferrándiz

Director del Departamento Fiscal

EQUIPO DE REDACCIÓN

Javier Irazo Molinero

Inspector de Tributos

Loyola Sanchiz Garés

Inspectora de Tributos

Pedro Irigoyen Barja

Inspector de Tributos

CONSEJO DE REDACCIÓN

Luis Fernández del Pozo

Director del Servicio
de Estudios Registrales

Antonio J. Vilches Trassiera

Director del Servicio
de Sistemas de Información

Belén Madrazo Meléndez

Directora del Servicio de Consumidores
y Usuarios y de Medio Ambiente

Luis Alfredo Suárez Arias

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Cataluña

María de los Reyes Muñiz Grijalvo

Coordinadora Territorial
de OO.LL. de Andalucía Occidental

Cristina Martínez Ruiz

Coordinadora Autonómica de OO.LL.
de la Comunidad Valenciana

Cesar Alfonso Frías Román

Coordinador Territorial
de OO.LL. de Andalucía Oriental

Luis José Moreno Camacho

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Extremadura

M^a del Carmen Lerma Rodrigo

Coordinadora Autonómica
de OO.LL. de Aragón

Cristina Rollán Salgado

Coordinadora Autonómica
de OO.LL. de Galicia

Ana María Fernández Álvarez

Coordinadora Autonómica
de OO.LL. de Asturias

Fernando Carabaña Aguado

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de La Rioja

Alicia Echevarría Pérez

Coordinadora Autonómica
de OO.LL. de Baleares

Reynaldo Vázquez de Lapuerta

María Isabel Precioso de Murga
Coordinadores Autonómicos
de OO.LL. de Madrid

Diego Hermoso Mesa

Coordinador Territorial
de OO.LL. de Canarias (Las Palmas)

Eduardo Cotillas Sánchez

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Murcia

Carlos Alfonso Tocino Flores

Coordinador Territorial
de OO.LL. de Canarias (Tenerife)

Antonio Luis Álvarez García

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Navarra

David Suberviola Díaz

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Cantabria

**Carlos J. de Arozarena
de la Lama**

Coordinador Autonómico
de OO.LL. del País Vasco

Andrés Juez Pérez

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Castilla La Mancha

José Menéndez Hernández

Registrador de la Propiedad (Jubilado)

José Miguel Tabares Cuadrado

Coordinador Autonómico
de OO.LL. de Castilla y León

Francisco Guío Montero

Abogado

Secretaría Técnica:

Elena Alberdi Alonso

Realización:

Isabel Sánchez Arenas

Impresión:

Eurocolor

Depósito legal: M-29169-2006 • ISSN: 1886-7812

TEMAS FISCALES

- LA ADAPTACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LA NORMATIVA COMUNITARIA E INTERNACIONAL EN MATERIA DE ASISTENCIA MUTUA [4]

Antonio Montero Domínguez. Inspector de Hacienda del Estado.

SENTENCIAS Y CONSULTAS DGT

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Asunción de deuda [32]
- Afección de un bien inmueble a la deuda tributaria y el derecho de prelación [32]
- Acta de notoriedad [33]
- Constatación de exceso de cabida de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados, de acuerdo a la certificación catastral .. [34]
- Escritura de rectificación de superficie [34]
- Cesión de derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor antes de finalización en entrega del inmueble [35]
- Otorgamiento de una autorización para una instalación de producción de energía eléctrica [35]
- Cuantificación de la base imponible en una concesión administrativa para la instalación de producción de energía eléctrica [35]
- Constitución de fianza [36]
- Modificación subjetiva del fiador [36]
- Constitución de fianza con motivo de la subrogación y ampliación de un préstamo hipotecario [36]
- Base imponible del "pase" (transmisión de derechos sobre una vivienda) [37]
- Adjudicación en pago de deuda de las participaciones sociales de una Sociedad Limitada [37]

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

- Aportación de un inmueble ubicado en Mallorca a una sociedad alemana de nueva creación [38]
- Constitución de sociedades [38]
- Aportación por uno de los socios a una sociedad de un inmueble de su propiedad a valor de mercado suponiendo una ampliación de capital [39]
- Motivo económico válido en la aportación no dineraria especial .. [39]
- Escisión total no proporcional [39]
- Escisión parcial de ramas de actividad [40]
- Canje de valores [41]
- Escisión parcial financiera [41]

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTOS

- Obra nueva para la reforma y rehabilitación de un edificio [42]
- Base imponible en la declaración de obra nueva [42]
- Concepto de coste en la declaración de obra nueva [42]
- Pacto de igualación de rango hipotecario [43]

EDITA: COLEGIO DE REGISTRADORES

Diego de León 21. 28006 Madrid

Tfno.: 91 272 18 58 • Fax: 91 562 67 37

revistatributaria@corpme.es

índice

- Liberación de la responsabilidad hipotecaria [43]
- Agrupación de fincas [43]
- Cambio de los coeficientes de una finca por ser erróneos los iniciales, sin existir ampliación ni modificación de la misma [44]
- Constitución de una comunidad inmobiliaria [44]
- División horizontal de un inmueble, disolución de la comunidad hereditaria [44]
- División horizontal y extinción del proindiviso en una misma escritura [45]
- Novación de un contrato de arrendamiento financiero [45]
- Subrogación de créditos hipotecarios [46]
- Segregación, agregación, agrupación, obra nueva y división horizontal [46]
- Subrogación en un arrendamiento financiero [46]
- Disolución parcial del proindiviso [47]
- Disolución parcial de proindiviso [47]
- Improcedencia de la equiparación de la cancelación de una condición resolutoria expresa como cancelación de hipoteca [47]

CUESTIONES COMUNES

- Inspección visual del perito en la valoración de inmuebles. Recurso de casación para la unificación de doctrina [48]
- Competencia para la interposición del recurso de alza [48]
- Planteamiento en vía judicial de nuevos motivos no presentados en vía administrativa [48]
- Medios probatorios de la residencia habitual [49]
- Caducidad y prescripción [49]

DESLINDE IVA - TPO

- Alquiler de viviendas promovidas por el arrendados por periodos de diez meses cada año [50]
- Ejercicio anticipado de una opción de compra [50]
- Transmisión de un complejo inmobiliario [50]
- Transmisión de una unidad económica capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios [51]

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Donación a un no residente efectuada mediante transferencia bancaria desde una cuenta en una entidad situada en el extranjero [52]
- Renuncia al derecho de asunción preferente [52]
- Deducción de un préstamo hipotecario sobre un inmueble transmitido por legado [52]
- Cómputo del ajuar doméstico en caso de existencia de legados de cosa determinada [52]
- El fondo de comercio para valorar acciones [53]
- Donación de una renta vitalicia [53]
- Reducción por minusvalía [54]
- La incapacidad permanente absoluta reconocida por el INSS a los efectos de la reducción por discapacidad [54]
- Reducción por transmisión mortis causa de participaciones sociales [55]

- Transmisión de empresa familiar [55]
- Obtención de rendimientos a efectos de la reducción del 95% por parte del hijo del causante [55]
- Adjudicaciones que no se ajustan con exactitud a lo dispuesto en las disposiciones testamentarias [56]
- Fiducia aragonesa [57]
- Acumulación de donaciones a la herencia [58]

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

- Aportación a cada una de las sociedades de nueva creación de la plena propiedad de los inmuebles afectos a cada una de las fábricas [59]
- Error en la asignación del valor catastral que sirvió de base para girar la liquidación [59]
- Periodo de generación del impuesto [59]

RESOLUCIONES TEAC

- IVA-ITP: Principio de los actos propios [60]
- Impuesto sobre sociedades: Fondo de comercio [61]
- Reclamaciones económico-administrativas. Contenido del fallo cuando el acto reclamado ha sido anulado por falta de motivación [62]
- Impuesto sobre el valor añadido. Documentos justificativos del derecho a deducir las cuotas soportadas [64]

CONSULTAS OL

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Escisión total de una sociedad y constitución de dos nuevas sociedades [66]
- Novación del crédito sin modificar la responsabilidad recayente sobre el inmueble hipotecado [68]
- Transmisión de una gasolinera [71]

CUESTIONES PRÁCTICAS

- La morosidad hipotecaria y el sistema fiscal: Medidas tributarias contra la insolvencia [74]

Diego Vigil de Quiñones Otero, *Registrador de la Propiedad de Zaragoza*,
Director del Centro de Estudios Registrales de Aragón.

- Dación en pago de deuda [78]

Alfonso Marcos Sánchez, *Licenciado en Derecho*, *Master en Tributación y Asesoría Fiscal*
CEF-UDIMA

FISCALIDAD LOCAL

- LA REFORMA DE LA HACIENDA LOCAL PARA MEJORAR SU SUFICIENCIA FINANCIERA [82]

Clemente Checa González, *Catedrático de Derecho financiero y tributario*, *Consejero del*
Concejo Consultivo de Extremadura

Temas fiscales

4

LA ADAPTACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA A LA NORMATIVA COMUNITARIA E INTERNACIONAL EN MATERIA DE ASISTENCIA MUTUA

Antonio Montero Domínguez. *Inspector de Hacienda del Estado.*

La modificación normativa objeto de este trabajo surge ante la necesidad de transponer en el ordenamiento interno la Directiva comunitaria aprobada en materia de asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea, Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (en adelante DR).

Dicho lo anterior, es preciso significar que, junto a la citada Directiva, existen otras normas de carácter internacional, a las que alude el artículo 24 de la propia DR, que también regulan la asistencia entre Estados o con entidades internacionales o supranacionales, tanto en el ámbito de la recaudación de tributos, como en el del intercambio de información tributaria.

Entre esas otras normas se encuentran la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros en el ámbito de los impuestos directos (que, a partir del 1 de enero de 2013, será sustituida por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE), los distintos Reglamentos comunitarios de intercambio de información en materia de impuestos indirectos (como el Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, o el Reglamento (CE) n° 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales), el Reglamento (CE)

n° 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria así como los Convenios para evitar la doble imposición y los Acuerdos de intercambio de información suscritos por España.

El objetivo de la modificación que comentamos es que la normativa tributaria general pueda dar cobertura a todos los tipos de actuaciones de asistencia que la Administración tributaria española pueda necesitar o tenga que prestar a otros Estados o entidades internacionales.

Entre las causas que justifican el desarrollo de la asistencia mutua se encuentran el enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el elevado número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros, circunstancias que inciden, cada vez más, en la gestión de los sistemas tributarios nacionales.

Para incrementar la eficacia en dicha gestión se hace necesario reforzar la cooperación internacional mediante el desarrollo y profundización de la normativa internacional sobre asistencia mutua.

De esta forma, a través de la normativa internacional sobre asistencia, y, en los casos en que es necesario, mediante su incorporación al derecho interno, se dota a la Administración tributaria de un importante instrumento de lucha contra la evasión y el fraude fiscal: la colaboración con otros Estados o entidades internacionales o supranacionales, redundando en beneficio de un sistema tributario más justo y eficaz.

Puesto que, teniendo en cuenta la realidad económica

internacional, tanto desde la Unión Europea como desde otras entidades supranacionales como la OCDE, se intenta promover la cooperación tributaria entre Estados tratando de suprimir barreras al intercambio de información o incrementando la seguridad jurídica de los Estados intervinientes, las actuaciones que la Administración tributaria tendrá que llevar a cabo en beneficio de otros Estados, así como el número de peticiones de asistencia en el ámbito tributario que lleve a cabo España están avocados a un incremento notorio.

Por ello, en opinión del autor de estas líneas, queda plenamente justificada la elevación a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), de la regulación de los principios y normas jurídicas básicas de las actuaciones de aplicación de los tributos que se realicen en el marco de la asistencia mutua, reflejando la cada vez mayor trascendencia de este tipo de actuaciones, no solo por volumen de actuaciones realizadas, sino por su relevancia en la efectiva protección de los intereses financieros nacionales y en la consecución, como se indicó más arriba, de un sistema tributario más justo y eficaz.

De ahí, que sea fundamental lograr una regulación precisa, clara y sistemática de todos aquellos aspectos de la asistencia mutua que, por su entidad o carácter sustantivo, por implicar especialidades respecto a una regla general prevista en un texto legal o por la fuerza jurídica del precepto internacional que se trata de transponer, exigen norma con rango de ley.

Por otra parte, la modificación coadyuva a incrementar la seguridad jurídica de todos aquellos afectados por la asistencia mutua, tanto de la Administración tributaria como de los particulares a los que la normativa sobre asistencia mutua impone obligaciones tributarias, introduciendo mayor sistemática en el ordenamiento tributario general español.

Para ello es fundamental que la LGT, como ley general que es, por una parte regule los principios y las normas jurídicas básicas de todas las actuaciones que la Administración tributaria tenga que llevar a cabo en el ejercicio de sus competencias, no solo para aplicar el sistema tributario español en el estricto marco doméstico, sino también de aquellas actuaciones que la Administración tributaria realice en el

marco de la asistencia mutua, y por otra parte, determine los derechos y obligaciones de los obligados tributarios en esta materia.

En definitiva, un objetivo básico de la modificación es incrementar la seguridad jurídica mediante la acogida, por primera vez, en la LGT de los principios básicos y de las normas jurídicas generales reguladoras de las actuaciones de la Administración tributaria española derivadas de la normativa internacional sobre asistencia mutua, aspecto tradicionalmente huérfano de regulación en la citada Ley, incorporando, además, la referencia a los derechos y obligaciones de los obligados tributarios provenientes de dicha normativa.

Dado que la Directiva que ha sido objeto de transposición mediante las modificaciones que pasamos a comentar ha sido desarrollada por dos normas comunitarias, en concreto el Reglamento de ejecución (UE) N° 1189/2011, de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (en adelante RE), y por la Decisión de Ejecución de la Comisión de 18 de noviembre de 2011, por la que se establecen disposiciones de aplicación en relación con determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, también incluiremos, en este trabajo y como referencia normativa, en cada momento, los citados desarrollos.

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1.- Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación

Se modifica el artículo 1, que queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación

- 1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el*

alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.

2. Esta ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.

La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3ª de la Constitución.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULOS 1 Y 2

ARTÍCULO 1. OBJETO

La presente Directiva establece las normas con arreglo a las cuales los Estados miembros deberán prestar asistencia para el cobro, en un Estado miembro, de todo crédito contemplado en el artículo 2 que haya originado en otro Estado miembro.

ARTÍCULO 2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

1. La presente Directiva se aplicará a los créditos correspondientes a:
 - a) el conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión;

- b) las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo Agrícola de Garantía (Feaga) y del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (Feader), incluidos los importes que hayan de recaudarse en el marco de estas acciones;
 - c) las exacciones y otros derechos previstos en la organización común de mercado del sector del azúcar.
2. El ámbito de aplicación de la presente Directiva comprenderá:
 - a) las sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos a los créditos en relación con los cuales pueda solicitarse asistencia mutua conforme a lo previsto en el apartado 1, e impuestos por las autoridades administrativas competentes para la recaudación de los impuestos o derechos considerados o por las competentes para la realización de comprobaciones e investigaciones administrativas al respecto, o confirmadas por órganos administrativos o judiciales a petición de dichas autoridades administrativas;
 - b) las tasas por los certificados y documentos similares emitidos en relación con los procedimientos administrativos relativos a los impuestos y derechos;
 - c) los intereses y gastos conexos a los créditos en relación con los cuales pueda solicitarse asistencia mutua conforme a lo previsto en el apartado 1 o en las letras a) o b) del presente apartado.
3. La presente Directiva no se aplicará a:
 - a) las cotizaciones obligatorias a la seguridad social pagaderas al Estado miembro o a una subdivisión del Estado miembro o a las instituciones de la seguridad social de derecho público;
 - b) las tasas no mencionadas en el apartado 2;
 - c) las deudas de carácter contractual como el pago de servicios públicos;
 - d) las sanciones penales impuestas sobre la base de una actuación del ministerio público u otras sanciones penales no cubiertas por el apartado 2, letra a).

Comentario

La definición introducida tiene carácter amplio para dar cobertura a todos aquellos tipos de actuaciones de la Administración tributaria estatal consecuencia de la colaboración o cooperación con otros Estados o entidades internacio-

nales o supranacionales. De esta forma, la asistencia cuyos principios se contienen en la LGT viene delimitada, no solo por el tipo de actuación (de suministro de información, de cobro de créditos, de notificación, etc), sino también por el órgano competente en España para relacionarse con los otros Estados o entidades internacionales y llevar a cabo las actuaciones frente a los particulares a los que se dirige la petición de asistencia, esto es, la Administración tributaria estatal.

Mediante tal definición se consigue cubrir el ámbito objetivo de la asistencia mutua, que puede ser amplio y diverso. En esta línea de generalidad, y teniendo en cuenta que el ámbito objetivo de aplicación de la Directiva transpuesta comprende no solo créditos de naturaleza tributaria (como hacía la anterior Directiva 2008/55/CE) sino, en general, todos los ingresos de derecho público, cualquiera que sea el titular público del derecho, a través de la modificación normativa se da cobertura legal expresa a la asistencia respecto de créditos públicos no tributarios, respecto de los cuales la asistencia en la recaudación también compete a la Administración tributaria estatal, en particular, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Se introduce, además, una referencia al artículo 149.1.3ª de la Constitución, dado que este precepto contiene el título competencial del Estado para la regulación y ejecución de las relaciones internacionales, en particular, las derivadas de la aplicación del sistema tributario. Y es que la asistencia mutua en materia tributaria no deja de ser uno de los ámbitos en los que se concreta las relaciones entre Estados.

2.- Artículo 5. La Administración tributaria

Se modifica el apartado 3 del artículo 5, que queda redactado de la siguiente forma:

“3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.

Corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 4

ARTÍCULO 4 . ORGANIZACIÓN

1. Cada Estado miembro informará a la Comisión, a más tardar el 20 de mayo de 2010, sobre quienes constituyen su(s) autoridad(es) competente(s) [denominadas en lo sucesivo «la(s) autoridad(es) competente(es)»] a efectos de la presente Directiva y le informará asimismo sin demora de cualquier cambio que se haya producido al respecto.

La Comisión mantendrá la información recibida disponible para los demás Estados miembros y publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea una lista de las autoridades competentes de todos los Estados miembros.

2. La autoridad competente designará una oficina central de enlace que será la principal responsable de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua prevista en la presente Directiva.

La oficina central de enlace podrá también ser designada responsable de los contactos con la Comisión.

3. La autoridad competente de cada Estado miembro podrá designar oficinas de enlace que serán responsables de los contactos con los demás Estados miembros en lo que atañe a la asistencia mutua relativa a uno o varios tipos o categorías específicos de los impuestos y derechos a los que se refiere el artículo 2.
4. La autoridad competente de cada Estado miembro podrá designar servicios de enlace distintos de la oficina central o de las oficinas de enlace. Los servicios de enlace solicitarán o concederán asistencia mutua al amparo de la presente Directiva en relación con sus competencias territoriales específicas o sus ámbitos operativos especializados.
5. Cuando una oficina de enlace o un servicio de enlace reciba una solicitud de asistencia mutua que requiera una acción que no sea de la competencia que se le haya asignado, transmitirá dicha solicitud sin dilación a la oficina o servicio competente, en su caso, o a la oficina central de enlace, e informará de ello a la autoridad requiriente.
6. La autoridad competente de cada Estado miembro informará a la Comisión sobre qué entidad constituye la oficina central de enlace y toda oficina o servicio de enlace que haya designado. La Comisión mantendrá la información recibida disponible para los demás Estados miembros.

7. Cada comunicación será enviada por la oficina central de enlace o en su nombre, según cada caso, con el acuerdo de dicha oficina, la cual se encargará efectivamente de la comunicación.

Comentario

Se modifica el artículo 5.3 de la LGT para establecer la exclusividad que tiene el Estado, y más concretamente la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas de la normativa sobre asistencia mutua.

Esta exclusividad del Estado se ampara en el artículo 149.1.3º de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia en materia de relaciones internacionales.

3.- Artículo 17. La relación jurídico-tributaria

Se introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 17, renumerándose el actual apartado 4 como 5, con la siguiente redacción:

“4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULOS 1 Y 2, MÁS ARRIBA TRANSCRITOS, Y ARTÍCULO 3.C)

ARTÍCULO 3. DEFINICIONES

“A los efectos de la presente Directiva se entenderá por: (...)

c) «persona»:

i) la persona física,

ii) la persona jurídica,

iii) cuando así lo establezca la legislación vigente, una asociación de personas a la que se reconozca capacidad para realizar actos jurídicos aun careciendo en derecho del estatuto de persona jurídica, o

iv) cualquier otra modalidad jurídica de cualquier naturaleza y forma, tanto si tiene personalidad jurídica como si no, que posea o que administre activos que, incluida la renta derivada de los mismos, esté sujeto a cualquiera de los impuestos contemplados por la presente Directiva; (...)”

Comentario

Este precepto tiene por objeto acoger en la relación jurídico-tributaria a las obligaciones derivadas de la normativa

sobre asistencia mutua que, aunque se refieran o afecten a créditos de derecho público no tributarios, van a tener la consideración de obligaciones tributarias a efectos de la prestación de asistencia mutua. En este sentido, se incorpora una nueva disposición adicional a la que más adelante se hará referencia.

4.- Artículo 26. Interés de demora

Se introduce un nuevo párrafo e) en el apartado 2 del artículo 26, reordenándose el actual párrafo e) como f), con la siguiente redacción:

“e) Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 13.3

ARTÍCULO 13 .EJECUCIÓN DE LA PETICIÓN DE COBRO

3. A partir de la fecha en que reciba la petición de cobro, la autoridad requerida aplicará intereses de demora, con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas vigentes en el Estado miembro requerido.

Comentario

Se modifica el artículo 26.2 para introducir un nuevo supuesto de exigibilidad de intereses de demora, el derivado del artículo 13.3 de la DR, que establece la aplicación de intereses de demora por parte de la autoridad requerida *“a partir de la fecha en que reciba la petición de cobro”*. Por tanto, el devengo de intereses comenzaría en el momento de la recepción, conforme a la Directiva, de una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales.

Se configura así la regla general de exigibilidad de intereses de demora como resultado de la transposición de la DR. No obstante, si otra norma sobre asistencia mutua en el ámbito de la recaudación estableciese una regla de devengo de intereses diferente, entonces sería aplicable dicha regla.

5.- Artículo 28. Recargos del periodo ejecutivo

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 28, con la siguiente redacción:

“6. No se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actua-

ción recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 13.1

ARTÍCULO 13 .EJECUCIÓN DE LA PETICIÓN DE COBRO

1. A efectos de cobro en el Estado miembro requerido, y salvo disposición en contrario de la presente Directiva, todo crédito que sea objeto de una petición de cobro tendrá la consideración de crédito del Estado miembro requerido. La autoridad requerida hará uso de todas las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado miembro requirente aplicables a los créditos relativos a impuestos o derechos idénticos o similares, salvo disposición en sentido contrario de la presente Directiva.

Si la autoridad requerida considera que no se recaudan en su territorio impuestos o derechos idénticos o similares, hará uso de las competencias y procedimientos establecidos de conformidad con las leyes, reglamentos o disposiciones administrativas de su Estado miembro aplicables a los créditos relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas, salvo disposición en contrario de la presente Directiva.

El Estado miembro requerido no estará obligado a conceder a los créditos de los demás Estados miembros preferencias concedidas a créditos similares originados en ese Estado miembro, salvo acuerdo en otro sentido entre los Estados miembros afectados o siempre que se contemple en la legislación del Estado miembro requerido. Un Estado miembro que otorgue preferencia a los créditos de otro Estado miembro no podrá rechazar la concesión de las mismas preferencias a los créditos idénticos o similares de otro Estado miembro, en igualdad de condiciones.

El Estado miembro requerido procederá al cobro del crédito en su propia moneda.

Comentario

La explicación de la modificación introducida en el artículo 28 de la LGT consiste en que, por las deudas de titularidad extranjera cuyo cobro se solicita a la Administración tributaria española, al no haberse producido un hecho imponible en España y no ser deudas devengadas en territorio español, técnicamente, conforme a la normativa doméstica, no se puede hablar de la existencia de pago en periodo voluntario

o en periodo ejecutivo.

Así, puesto que los recargos del periodo ejecutivo se devengan al inicio de dicho periodo y, como se ha señalado, técnicamente esta circunstancia no se produce en España, la modificación tiene la finalidad de destacar el consecuente no devengo de recargos del periodo ejecutivo en el caso de este tipo de deudas. Como siempre, dejando a salvo los casos en los que la normativa internacional específica reguladora de la asistencia mutua establezca otra cosa.

Esto es, salvo disposición en contrario, en los supuestos de asistencia en el cobro, la autoridad requerida únicamente puede exigir al obligado al pago las cantidades liquidadas por la autoridad requirente, así como, en su caso, los intereses de demora.

6.- Artículo 29.bis. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua

Se introduce una nueva Subsección 6ª dentro del Título II, Capítulo I, Sección 2ª, compuesta por el nuevo artículo 29 bis, con la siguiente redacción:

“Subsección 6ª. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Artículo 29 bis. Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua.

Son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua. En el caso de su incumplimiento por los obligados tributarios, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la ley.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULOS 1, 2 Y 3.C) MÁS ARRIBA TRANSCRITOS

Comentario

La modificación del artículo 17 se complementa con la introducción de una nueva subsección 6ª en la sección 1ª (la relación jurídico-tributaria), compuesta por el nuevo artículo 29 bis, que hace referencia a la nueva categoría de obligaciones tributarias: las derivadas de la normativa sobre asistencia mutua, que pueden ser tanto de naturaleza material como formal.

Su inclusión en una subsección específica se debe a que, en el caso de las obligaciones de pago de deudas de titularidad extranjera, estamos ante una obligación de carácter material que no puede englobarse en ninguna de las subsecciones anteriores. En particular, no puede incluirse dentro de la subsección 1ª (la obligación tributaria principal) dado

que en estos supuestos no existe ningún hecho imponible en España que haya originado el nacimiento de la obligación de pago.

7.- Artículo 35. Obligados tributarios

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 35, renumerándose el actual apartado 6 como 7, con la siguiente redacción:

“6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: LOS ARTÍCULOS 1, 2 Y 3.C), MÁS ARRIBA TRANSCRITOS

Comentario

Las modificaciones introducidas en el texto exigen, a su vez, reconocer una nueva categoría de obligados tributarios (en el nuevo artículo 35.6), que lo son por mor de la normativa internacional sobre asistencia mutua.

8.- Artículo 62. Plazos para el pago

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 62, renumerándose los actuales apartados 6 y siguientes, con la siguiente redacción:

“6. El pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*
- b) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

No obstante lo anterior, cuando la norma reguladora de la asistencia mutua lo permita, la Administración tributaria podrá desarrollar actuaciones recaudatorias desde la recepción de la solicitud de cobro del Estado o entidad internacional o supranacional requirente, sin necesidad de que haya concluido el plazo al que se refiere este apartado.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 13.1, MÁS ARRIBA TRANSCRITO

Comentario

La modificación introducida en el artículo 62 deriva de que, en ordinario, las deudas de titularidad extranjera cuyo cobro se solicita a la Administración tributaria española se encuentran ya, en el Estado titular, en fase ejecutiva. Sin embargo al no haberse producido un hecho imponible en España y no ser deudas devengadas en territorio español, en puridad no se puede hablar del pago en periodo voluntario o en periodo ejecutivo.

Cuando la AEAT recibe una petición de cobro puede proceder directamente a la ejecución del crédito, sin perjuicio de que, para que el obligado tributario pueda proceder al pago, se le notifique el instrumento ejecutivo que contiene la deuda objeto de asistencia y se le requiera para que proceda al pago, concediéndosele a estos efectos el plazo establecido en el nuevo apartado 6 del artículo 62, cuya duración es igual a la del plazo regulado en el artículo 62.5.

9.- Artículo 65. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 65, con la siguiente redacción:

“6. Lo establecido en los apartados anteriores será también de aplicación a los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales respecto de los cuales se haya recibido una petición de cobro, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 13.4

ARTÍCULO 13 . EJECUCIÓN DE LA PETICIÓN DE COBRO

4. La autoridad requerida podrá, si lo permiten las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas vigentes en el Estado miembro requerido, conceder al deudor un plazo para el pago o autorizar un pago fraccionado y aplicar intereses a dicho respecto, en cuyo caso informará posteriormente de ello a la autoridad requirente.

Comentario

Se añade un último apartado en el artículo 65, por el que se traspone el artículo 13.4 de la DR, y que supone la aplicación de la normativa reguladora de los aplazamientos y fraccionamientos de las deudas internas a los deudores de créditos extranjeros.

10.- Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción

Se introduce un nuevo apartado 5 en el artículo 68, renumerándose los actuales apartados 5 y siguientes, con la siguiente redacción:

“5. Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 19

ARTÍCULO 19. PRESCRIPCIÓN

1. Las cuestiones referentes a los plazos de prescripción se registrarán exclusivamente por las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente.
2. En relación con la suspensión, interrupción o prórroga de los plazos de prescripción, se considerará que toda medida encaminada al cobro de créditos por parte de la autoridad requerida, o por cuenta de la misma, a raíz de una solicitud de asistencia, y que tenga por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, según las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requerido, surte idéntico efecto en el Estado miembro requirente, siempre y cuando la normativa vigente en el Estado miembro requirente contemple efectos equivalentes

En caso de que la normativa vigente en el Estado miembro requerido no permita la suspensión, la interrupción o la prórroga del plazo de prescripción, toda medida encaminada al cobro de créditos por parte de la autoridad requerida, o por cuenta de la misma, a raíz de una solicitud de asistencia, y que, de haber sido aplicada por la autoridad requirente, o por cuenta de esta, en su propio Estado miembro, hubiera tenido por efecto suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, según las disposiciones legales vigentes en el Estado miembro requirente, se considerará, a estos solos efectos, aplicada en este último Estado.

Lo dispuesto en los párrafos primero y segundo no afectará al derecho de las autoridades competentes del Estado miembro requirente de adoptar medidas tendentes a suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción, con arreglo a las disposiciones legales en vigor en ese Estado miembro.

3. La autoridad requerida y la autoridad requirente se informarán mutuamente de toda actuación que interrumpa, suspenda o prorrogue el plazo de prescripción del crédito respecto del cual se haya presentado la petición de cobro o solicitado la adopción de medidas cautelares, o que pueda surtir tal efecto.

Comentario

El artículo 19 de la DR, puede resumirse señalando que la normativa sobre prescripción aplicable en los supuestos de asistencia mutua es la vigente en el Estado requirente. De esta forma, las actuaciones llevadas a cabo en el extranjero por la autoridad requerida afectan a la prescripción si ese tipo de actuaciones hubiesen afectado en el supuesto de haber sido llevadas a cabo en el territorio del Estado requirente.

Por tanto, a través del nuevo apartado 5, para los supuestos en que la Administración tributaria española solicite asistencia a otros Estados o entidades, se reconocen los efectos interruptivos en España de las actuaciones llevadas a cabo en el otro Estado en virtud de la solicitud de asistencia.

Para ello no es necesario que las actuaciones llevadas a cabo en el extranjero sean iguales a las que habría que llevar a cabo en España para que tenga lugar la interrupción, sino que tengan naturaleza o contenido semejante o análogo.

11.- Artículo 80 bis. Prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados

Se introduce un nuevo artículo 80 bis, con la siguiente redacción:

“Artículo 80 bis. Prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados.

Los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales no gozarán de prelación alguna cuando concurran con otros créditos de derecho público, ni del resto de las garantías establecidas en los artículos anteriores de esta sección, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 13.1, MÁS ARRIBA TRANSCRITO

Comentario

Se crea un nuevo artículo 80bis para transponer el tercer párrafo del artículo 13.1 de la DR que permite a los Estados miembros requeridos no conceder a los créditos de los

demás Estados miembros cuyo cobro se solicita las preferencias concedidas a créditos similares internos.

En este sentido, el nuevo precepto sitúa al crédito respecto al que se presta la asistencia en el mismo lugar que a los créditos de derecho privado.

12.- Artículo 81. Medidas cautelares

Se modifica el apartado 1 y se introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 81, renumerándose los actuales apartados 2 y siguientes, con la siguiente redacción:

“1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.

2. Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 16

ARTÍCULO 16 . SOLICITUD DE MEDIDAS CAUTELARES

1. A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas, para garantizar el cobro cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente sea impugnado en el momento en que se realice la solicitud, o cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, siempre que, en una situación similar, sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.

El documento que permita la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente y se refiera al crédito para cuyo cobro se solicite asistencia mutua, de existir, se adjuntará a la solicitud de medidas cautelares en el Estado miembro requerido. Este documento no estará sujeto a acto

alguno de reconocimiento, adición o sustitución en este último Estado miembro.

2. La solicitud de medidas cautelares podrá ir acompañada de otros documentos referentes al crédito y expedidos en el Estado miembro requirente.

Comentario

Se modifica el artículo 81 para que la Administración tributaria pueda adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de deudas de derecho público (tributarias o no) de titularidad de otros Estados, tal y como exige el artículo 16 de la DR.

Para ello no será necesario el reconocimiento, adición o sustitución del documento que a estos efectos haya remitido la autoridad requirente.

El desarrollo reglamentario de la DR en relación con las peticiones de adopción de medidas cautelares se ha realizado en el RE conjuntamente con las disposiciones relativas a las peticiones de cobro, por lo que, a efectos de este trabajo, se incorporarán los preceptos reglamentarios en los artículos de la LGT que se refieren expresamente a la asistencia en la recaudación (artículos 177 octies y siguientes).

13.- Artículo 83. Ámbito de la aplicación de los tributos

Se modifica el apartado 1 del artículo 83, que queda redactado de la siguiente forma:

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

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULOS 2, 5.1, 9.1, 13.1 Y 16.1 DE LA DR, DE LOS QUE TRANSCRIBIMOS AHORA SÓLO LOS QUE NO LO HAN SIDO CON ANTERIORIDAD, ARTÍCULOS 5.1 Y 9.1

ARTÍCULO 5. SOLICITUD DE INFORMACIÓN

1. A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida facilitará toda información que sea previsiblemente

pertinente para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos a que se refiere el artículo 2.

A fin de proporcionar la citada información, la autoridad requerida dispondrá la realización de cuantas investigaciones administrativas se precisen para obtenerla.

ARTÍCULO 9. MEDIOS DE NOTIFICACIÓN

1. La autoridad requerida velará por que la notificación en el Estado miembro requerido se efectúe con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas nacionales en vigor en el Estado miembro requerido.

Comentario

La modificación del artículo 83.1 de la LGT tiene por objeto poner de manifiesto, de forma expresa y clara, que se hace extensiva la normativa reguladora de la aplicación de los tributos a los créditos de titularidad extranjera respecto de los cuales se pide asistencia a la Administración tributaria.

Dado que las obligaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua ya han sido calificadas como “obligaciones tributarias” en el artículo 29bis, y los obligados en virtud de dicha normativa ya han sido definidos en el nuevo artículo 35.6 como “obligados tributarios”, las “actividades administrativas” y las “actuaciones de los obligados” a las que se refiere el primer párrafo del artículo 83.1 de la LGT ya englobarían las derivadas de la asistencia mutua, y, por tanto, estas últimas ya formarían parte de la aplicación de los tributos.

Con la introducción del segundo párrafo esa circunstancia queda expresamente reflejada en la ley.

Como ya se ha señalado, el ámbito objetivo de aplicación de la Directiva que se se extiende a todo tipo de crédito de derecho público, tanto de naturaleza tributaria como no tributaria. Por ello la LGT va a dar cobertura normativa a la asistencia respecto de créditos públicos no tributarios, respecto de los cuales la asistencia en la recaudación también compete a la Administración tributaria, en particular, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

14.- Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria

Se introduce un nuevo apartado 5 en el artículo 95, con la siguiente redacción:

“5. La cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta Ley.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULOS 5, 6 Y 23

ARTÍCULO 5. SOLICITUD DE INFORMACIÓN

1. A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida facilitará toda información que sea previsiblemente pertinente para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos a que se refiere el artículo 2.

A fin de proporcionar la citada información, la autoridad requerida dispondrá la realización de cuantas investigaciones administrativas se precisen para obtenerla.

2. La autoridad requerida no estará obligada a comunicar datos:

- a) que no estuviera en condiciones de obtener para el cobro de créditos similares nacidos en el Estado miembro requerido;*
- b) que revelaran un secreto comercial, industrial o profesional;*
- c) cuya comunicación pudiera atentar contra la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido.*

3. En ningún caso se interpretará que el apartado 2 permite a la autoridad requerida de un Estado miembro negarse a facilitar información solo porque dicha información obre en posesión de un banco, otra entidad financiera, una persona designada o que actúe como agente o fiduciario o porque afecte a los intereses de propiedad de una persona.

4. La autoridad requerida informará a la autoridad requirente de los motivos que se opongan a que la petición de información sea satisfecha.

ARTÍCULO 6 .INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SIN SOLICITUD PREVIA

Cuando una devolución de impuestos o derechos, distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se refiera a una persona establecida o residente en otro Estado miembro, el Estado miembro desde el que deba efectuarse la devolución podrá informar de la futura devolución al Estado miembro de establecimiento o residencia.

ARTÍCULO 23. DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN Y DE DOCUMENTOS

1. La información comunicada en cualquier forma con arreglo a la presente Directiva quedará cubierta por el secreto oficial y gozará de la protección otorgada a este tipo de información con arreglo al ordenamiento nacional de los Estados miembros que la reciban.

La información podrá utilizarse a efectos de la aplicación de medidas de ejecución o de medidas cautelares en relación con créditos contemplados en la presente Directiva. Asimismo podrá utilizarse para el cálculo y aplicación de las cotizaciones obligatorias a la seguridad social.

2. *Las personas debidamente acreditadas por el servicio de acreditación de seguridad de la Comisión Europea podrán tener acceso a esta información solo en la medida en que ello sea necesario para la atención, el mantenimiento y el desarrollo de la red RCC.*
3. *El Estado miembro que facilite la información deberá permitir su uso para efectos distintos de los contemplados en el apartado 1, en el Estado miembro que reciba dicha información, si, con arreglo a la legislación del Estado miembro que facilite la información, esta puede utilizarse a efectos similares.*
4. *Cuando la autoridad requirente o la autoridad requerida considere que la información obtenida en aplicación de la presente Directiva pueda resultar de utilidad, a los efectos contemplados en el apartado 1, a un tercer Estado miembro, podrá remitir dicha información a dicho tercer Estado, siempre que la transmisión se realice de conformidad con las normas y procedimientos que se establecen en la presente Directiva. Asimismo, informará al Estado miembro de origen de la información acerca de su intención de compartir la información con un tercer Estado. El Estado miembro de origen de la información podrá oponerse a que se comparta esa información dentro de un plazo de diez días laborables a partir de la fecha en que haya recibido la comunicación del Estado miembro que desee compartir la información.*
5. *El permiso para utilizar la información con arreglo al apartado 3 que haya sido transmitida en virtud del apartado 4 solo podrá ser otorgado por el Estado miembro del que proceda la información.*
6. *Todas las autoridades del Estado miembro que reciba la información podrán hacer valer o utilizar como prueba la información comunicada en cualquier forma en aplicación de la presente Directiva, sobre la misma base que la información similar obtenida en dicho Estado.*

Comentario

La modificación no altera el régimen general de cesión de información regulado en el artículo 95 de la LGT. A través del nuevo apartado 5 simplemente se hace una remisión

al nuevo artículo 177 ter en lo referente a la cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua.

15.- Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba

Se introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 106, renumerándose los actuales apartados 2 y siguientes, con la siguiente redacción:

“2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.”

ARTÍCULOS VINCULADOS DE LA DR: ARTÍCULO 23.6, TRANSCRITO CON ANTERIORIDAD

Comentario

A través de esta modificación, que introduce un nuevo apartado 2 en el artículo 106, renumerándose los demás apartados del artículo, de conformidad con el artículo 23.6 de la DR, se reconoce expresamente el valor probatorio de la información suministrada por otros Estados o entidades en el marco de la asistencia mutua, valor probatorio que se determinará siguiendo la regla general del apartado 1 del mismo precepto.

16.- Artículos 177 bis a 177 quaterdecies

Se introduce un nuevo Capítulo VI en el Título III, con la siguiente redacción:

“Capítulo VI. Asistencia mutua.

Sección 1ª. Introducción.

16.1.- ARTÍCULO 177 BIS. ACTUACIONES DE ASISTENCIA MUTUA.

1. *La Administración tributaria podrá requerir y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia.*
2. *De conformidad con lo establecido en el artículo 83.1, segundo párrafo, de esta Ley, se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades y actuaciones a las que se refiere ese apartado realizadas en el ámbito de la normativa sobre asistencia mutua.*
3. *A las actuaciones que la Administración tributaria realice como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas*

les será de aplicación lo establecido en los capítulos anteriores de este título, con las especialidades contenidas en este capítulo.

4. La asistencia que la Administración tributaria preste a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua estará sometida a las limitaciones establecidas en esta última.

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULOS 1, 2, 5.1, 9.1, 11, 13.1, 16.1 Y 18, DE LOS QUE AHORA SE TRANSCRIBEN SÓLO LOS ARTÍCULOS 1 Y 18, YA QUE LOS DEMÁS MÁS LO HAN SIDO CON ANTERIORIDAD

ARTÍCULO 11. CONDICIONES QUE REGULAN LAS PETICIONES DE COBRO

1. La autoridad requirente no podrá presentar petición de cobro alguna si el crédito y/o el instrumento que permita su ejecución en el Estado miembro requirente han sido impugnados en dicho Estado miembro y en tanto no se haya resuelto tal impugnación, salvo en el caso en que se aplique lo dispuesto en el artículo 14, apartado 4, párrafo tercero.
2. Antes de que la autoridad requirente presente una petición de cobro, habrán de aplicarse los oportunos procedimientos de cobro previstos en el Estado miembro requirente, salvo en caso de que
 - a) sea evidente que no se dispone de bienes a afectos de cobro en el Estado miembro requirente o que dichos procedimientos no dan lugar al pago íntegro del crédito, y la autoridad requirente posee información específica que indique que la persona afectada dispone de bienes en el Estado miembro requerido;
 - b) el recurso a estos procedimientos en el Estado miembro requirente dé lugar a dificultades desproporcionadas.

ARTÍCULO 18. LÍMITE DE LAS OBLIGACIONES DE LA AUTORIDAD REQUERIDA

1. La autoridad requerida no tendrá la obligación de conceder la asistencia prevista en los artículos 10 a 16 cuando, debido a la situación del deudor, el cobro del crédito pueda crear graves dificultades económicas o sociales en el Estado miembro requerido, y siempre que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en ese Estado miembro permitan tal excepción en relación con los créditos nacionales.
2. La autoridad requerida no tendrá la obligación de conce-

der la asistencia prevista en los artículos 5 y 7 a 16 cuando la petición inicial de asistencia efectuada con arreglo a los artículos 5, 7, 8, 10 o 16 se refiera a créditos de más de cinco años, que empezarán a contar a partir de la fecha de su vencimiento en el Estado miembro requirente, hasta la fecha de la solicitud inicial de asistencia.

No obstante, en caso de que se impugne el crédito o el instrumento inicial que permita su ejecución en el Estado miembro requirente, se considerará que el plazo de cinco años comienza a partir del momento en que se determine en el Estado miembro requirente que el crédito o el instrumento que permita su ejecución ya no puede impugnarse.

Asimismo, en caso de que las autoridades competentes del Estado miembro requirente concedan un aplazamiento del pago o un plan de pago a plazos, se considerará que el plazo de cinco años comienza a partir del vencimiento del plazo completo de pago.

Sin embargo, en estos casos la autoridad requerida no estará obligada a conceder la asistencia respecto de los créditos de antigüedad superior a diez años, contados a partir de la fecha en que el crédito hubiese debido pagarse en el Estado miembro requirente.

3. Los Estados miembros no estarán obligados a conceder ayuda en caso de que el importe total del crédito cubierto por la presente Directiva para el que se solicite la asistencia sea inferior a 1 500 EUR.
4. La autoridad requerida informará a la autoridad requirente de los motivos que se opongan a que sea satisfecha la petición de asistencia.

Comentario

La sección 1ª se compone de un artículo introductorio, el 177 bis, a través del cual se prevé la prestación y solicitud de asistencia mutua por parte de la Administración tributaria y se asimilan las actuaciones que la Administración tributaria tenga que efectuar y las actividades de los obligados en el marco de la asistencia a la aplicación de los tributos, de forma que, como ya se ha señalado, todo lo establecido en los Capítulos I a V del Título III de la LGT sea también aplicable en el ámbito de la asistencia mutua, incluso cuando la asistencia se refiera a créditos públicos de naturaleza no tributaria, pero con las especialidades contenidas en el nuevo capítulo VI.

El último apartado del artículo pretende llamar la atención sobre la existencia de diversos límites o condiciones, establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que

deberán tenerse en cuenta a la hora de determinar si la Administración debe o no prestar la asistencia que le ha sido solicitada.

A título de ejemplo se pueden citar las condiciones que deben darse para que la autoridad requirente pueda formular una petición de cobro a otro Estado miembro, que se establecen en el artículo 11 de la DR, y que, de no darse, facultarían al Estado requerido a no prestar la asistencia, por ejemplo, con carácter general, la impugnación del crédito en el Estado requirente.

Otro artículo que limita las obligaciones de asistencia es el artículo 18 de la DR que, entre otros, establece un límite cuantitativo al ámbito objetivo de la Directiva al facultar a los Estados miembros a negarse a prestar la asistencia solicitada si el importe del crédito afectado es inferior a 1500 euros.

Por otra parte, el RE en sus artículos 3 a 6 ha desarrollado la DR en los siguientes términos:

Artículo 3

1. La autoridad requirente podrá formular una sola petición de asistencia en relación con uno o varios créditos, siempre que sean cobrables a una misma persona.
2. La petición de información, de cobro o de medidas cautelares podrá referirse a cualquiera de las siguientes personas:
 - a) el deudor principal o un codeudor;
 - b) cualquier otra persona distinta del codeudor responsable del pago de los impuestos, derechos y otras medidas o de otros créditos con ellos relacionados en aplicación de la legislación vigente en el Estado miembro donde radica la autoridad requirente;
 - c) un tercero en posesión de bienes que pertenezcan o titular de créditos que correspondan a cualquiera de las personas mencionadas en las letras a) o b).

Artículo 4

La comunicación de información y otros datos por parte de la autoridad requerida a la autoridad requirente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5, apartado 1, los artículos 8 y 10 y el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2010/24/UE se efectuará en la lengua oficial o en una de las lenguas oficiales del Estado miembro de la autoridad requerida, o en otra lengua que hayan convenido las autoridades requirente y requerida.

Artículo 5

Si la autoridad requerida se niega a tramitar una petición de asistencia, deberá notificar a la autoridad requirente los moti-

vos de su denegación, especificando las disposiciones de la Directiva 2010/24/UE en que se basa. La autoridad requerida deberá proceder a dicha notificación tan pronto como adopte su decisión y, en cualquier caso, en el plazo máximo de un mes a partir de la fecha de acuse de recibo de la solicitud.

Artículo 6

En cada petición de información, de cobro o de medidas cautelares deberá indicarse si se ha dirigido una petición similar a otra autoridad.

En relación con el importe a que se refiere el artículo 18.3 de la DR, el RD señala en su artículo 23.2 lo siguiente:

2. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán acordar disposiciones diferentes para la transferencia de importes situados por debajo del límite indicado en el artículo 18, apartado 3, de la Directiva 2010/24/UE.

Sección 2ª. Normas comunes.

16.2.- ARTÍCULO 177 TER. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

1. La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa.

A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley.

- La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada conforme al apartado anterior sea transmitida a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional.
2. La información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el artículo 95.1 de esta Ley, salvo que la normativa sobre

asistencia establezca otra cosa.

No obstante, la cesión a terceros establecida en los distintos párrafos del artículo 95.1 de esta Ley será posible solo si la normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

El procedimiento de cesión de esta información a terceros se desarrollará reglamentariamente.

En su caso, la información a que se refiere este apartado podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma.

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULOS 2, 5.1, 6 Y 23.1, 23.3 Y 23.4, TODOS ELLOS TRANSCRITOS MÁS ARRIBA

Comentario

Este artículo está relacionado con el artículo 95 de la LGT, y se divide en dos apartados.

El apartado 1 se refiere a la información de origen español. Supone, por un lado, de acuerdo con el artículo 23.1 de la DR, que la información obtenida por la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones, incluyendo la información conseguida como consecuencia de actuaciones de investigación realizadas a instancias de otros Estados o entidades internacionales, tiene carácter reservado, pudiendo, no obstante, ser cedida a otros Estados o entidades que la soliciten en el marco de la asistencia mutua.

La cesión, en principio, debe tener por objeto la aplicación de los tributos, créditos, derechos o cualquier otro concepto de titularidad del otro Estado o entidad requirente cubiertos por la normativa sobre asistencia mutua aplicable. No obstante, si así lo establece dicha normativa, podrá también ser utilizada por el Estado o ente receptor para otros fines dentro del propio Estado o ente.

En cambio, la Administración española, de la que parte la información, podrá oponerse o tendrá que autorizar (en función de lo que establezca la normativa internacional sobre asistencia mutua) al Estado receptor para que éste, a su vez, pueda transmitir la información a un tercer Estado. En este sentido se pronuncia el artículo 23.4 y 5 de la DR.

El apartado 2 se refiere a la información de origen externo. Este apartado, conforme al artículo 23.1 de la DR,

establece también el carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria procedente de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en virtud de normativa sobre asistencia mutua. Esta información, como regla general, debe destinarse a la gestión de los créditos cuya gestión tenga encomendada y la Administración tributaria solo podrá cederla a terceros en los supuestos del artículo 95.1 de la LGT, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

Esto es lo que ocurriría, por ejemplo, con los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España que contienen un artículo sobre intercambio de información equivalente al artículo 26 del Modelo de la OCDE de Convenio para evitar la doble imposición, en el que se basan los Convenios bilaterales españoles. Este artículo establece la utilización de la información obtenida procedente del otro Estado exclusivamente para la aplicación de los tributos, para la resolución de los recursos relacionados con los mismos, o para “la supervisión de las funciones anteriores”. Por tanto, la Administración tributaria no podría ceder la información a los terceros previstos en los distintos párrafos del artículo 95.1 de la LGT.

Para los casos en los que la normativa sobre asistencia mutua sí permite la cesión de la información a terceros, como sucede con la DR, se establece en la LGT, como regla general, la establecida en el artículo 23.3 de la DR, esto es, la posibilidad de proceder a tal cesión a terceros siempre y cuando la normativa del Estado suministrador de la información prevea la utilización de la información para fines similares a los del artículo 95.1 de la LGT.

Nuevamente, esta regla general consistente en condicionar la cesión a terceros a la concordancia normativa tendría las excepciones que, en su caso, prevea la normativa internacional sobre asistencia mutua.

Por ejemplo, el artículo 23.1, segundo párrafo, de la DR permite al Estado receptor utilizar la información recibida para la aplicación de las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social. Así, aunque este uso no esté permitido por la legislación del Estado que suministró los datos, el Estado receptor podrá hacer tal uso.

En el último párrafo se prevé también la posible transmisión de la información recibida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales distintas de aquellas que suministraron la información. Para ello es menester que la normativa internacional sobre asistencia mutua lo permita y que se den las condiciones establecidas

en la misma (artículo 23.4 de la DR).

En relación con las peticiones de información, el RE ha señalado específicamente lo siguiente en sus artículos 7 a 9:

Artículo 7

La autoridad requerida acusará recibo de la petición de información a la mayor brevedad y, en cualquier caso, en los siete días naturales siguientes al de su recepción.

Tras la recepción de la solicitud, la autoridad requerida pedirá a la autoridad requirente, si procede, que facilite cualquier información adicional necesaria. La autoridad requirente facilitará toda la información adicional necesaria a la que tenga acceso normalmente.

Artículo 8

1. *La autoridad requerida transmitirá a la autoridad requirente toda la información solicitada a medida que la vaya obteniendo.*
2. *Si, en circunstancias específicas, no fuera posible obtener parte o la totalidad de la información solicitada dentro de un plazo razonable, la autoridad requerida informará de ello a la autoridad requirente, indicando los motivos.*

En todo caso, transcurrido un plazo de seis meses a partir de la fecha de acuse de recibo de la solicitud, la autoridad requerida comunicará a la autoridad requirente el resultado de las investigaciones por ella efectuadas a fin de obtener la información solicitada.

A tenor de la información recibida de la autoridad requerida, la autoridad requirente podrá solicitar a aquella que continúe sus investigaciones. Esta petición se realizará en el plazo de dos meses a partir de la fecha de recepción de la notificación del resultado de las investigaciones efectuadas por la autoridad re-querida. La petición será tramitada por la autoridad requerida de acuerdo con las disposiciones aplicables a la petición inicial.

Artículo 9

La autoridad requirente podrá retirar en todo momento la petición de información remitida a la autoridad requerida. Esta decisión se comunicará a la autoridad requerida.

16.3.- ARTÍCULO 177 QUÁTER. CONTROLES SIMULTÁNEOS.

1. *Son controles simultáneos las actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes.*
2. *La Administración tributaria podrá participar, junto con*

las autoridades competentes de otros Estados, en controles simultáneos, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua.

A los intercambios de información que sean necesarios para los controles simultáneos les será de aplicación lo dispuesto en el artículo anterior.

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 24.1

Artículo 24. Aplicación de otros acuerdos en materia de asistencia

1. *La presente Directiva se entenderá sin perjuicio del cumplimiento de toda obligación de prestar una asistencia más amplia resultante de acuerdos o arreglos bilaterales o multilaterales, incluidos los relativos a la notificación de actos judiciales o extrajudiciales.*

Comentario

Este artículo tiene por objeto reconocer en la LGT otra forma de asistencia entre Estados actualmente existente: los controles simultáneos, ya previstos en el artículo 11 del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria, por el que se adapta la normativa nacional a las Directivas 77/799/CEE, de 19 de diciembre, y la 79/1070/CEE, de 6 de diciembre, relativas a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, así como en materia del IVA, respectivamente.

A estos efectos, se introduce una definición de dichos controles, como una forma más de asistencia entre los Estados tendente al intercambio de información referente a personas o entidades que, en estos casos, son de interés común o complementario para los Estados intervinientes.

En definitiva, a través de este precepto se pretende que la LGT contemple expresamente la posibilidad de que la Administración tributaria española participe en controles simultáneos de acuerdo y en colaboración con otro u otros Estados, participación que, hasta ahora, en la normativa tributaria general, sólo estaba reconocida de manera indirecta en sede reglamentaria, en particular, en el artículo 61.3 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los

tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, debiendo recordarse que la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, establece en su artículo 12 lo siguiente:

“*Controles simultáneos*

Artículo 12

Controles simultáneos

1. *Cuando dos o más Estados miembros acuerden efectuar, cada cual en su propio territorio, controles simultáneos de dos o más personas que sean de interés común o complementario para ellos, con objeto de intercambiar la información así obtenida, serán de aplicación los apartados 2, 3 y 4.*
2. *La autoridad competente de cada Estado miembro determinará de manera independiente las personas que tiene la intención de proponer que sean objeto de control simultáneo. Notificará a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados los casos en relación con los cuales proponga controles simultáneos, motivando su propuesta.
Especificará el período durante el cual deberán llevarse a cabo esos controles.*
3. *La autoridad competente de cada Estado miembro afectado decidirá si desea participar en esos controles simultáneos. Confirmará a la autoridad que le haya propuesto el control simultáneo su aceptación o le comunicará su denegación motivada.*
4. *La autoridad competente de cada uno de los Estados miembros afectados designará a un representante que será responsable de supervisar y coordinar el control.”*

16.4.- ARTÍCULO 177 QUINQUIES. PRESENCIA EN LAS ACTUACIONES DE ASISTENCIA Y EN CONTROLES SIMULTÁNEOS.

1. *En el desarrollo de las actuaciones de asistencia a otros Estados, podrán estar presentes funcionarios designados por el Estado requirente, previa autorización de la autoridad competente española o previo acuerdo entre los Estados.*
2. *Asimismo, los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán desplazarse a otros Estados en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o como consecuencia de controles simultáneos.*

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 7

ARTÍCULO 7. PRESENCIA EN LAS OFICINAS ADMINISTRATIVAS Y PARTICIPACIÓN EN LAS INVESTIGACIONES ADMINISTRATIVAS

1. *Previo acuerdo entre la autoridad requirente y la autoridad requerida, y según las modalidades fijadas por la autoridad requerida, los funcionarios autorizados por la autoridad requirente podrán, con vistas a promover la asistencia mutua establecida mediante la presente Directiva:*
 - a) *estar presentes en las oficinas donde desempeñen sus funciones las autoridades administrativas del Estado miembro requerido;*
 - b) *estar presentes durante las investigaciones administrativas realizadas en el territorio del Estado miembro requerido;*
 - c) *asistir a los funcionarios competentes del Estado miembro requerido en el transcurso de las actuaciones judiciales en dicho Estado miembro.*
2. *Siempre que lo permita la legislación vigente en el Estado miembro requerido, el acuerdo mencionado en la letra b) del apartado 1 podrá autorizar a los funcionarios del Estado miembro requirente a entrevistar a personas y examinar registros.*
3. *Los funcionarios autorizados por la autoridad requirente que hagan uso de las facultades previstas en los apartados 1 y 2 deberán poder presentar en todo momento un mandato escrito en el que consten su identidad y su condición oficial.*

Comentario

Para que la asistencia mutua sea eficaz, en determinadas ocasiones puede ser necesario o conveniente el desplazamiento de los funcionarios de la Administración requirente (previsto en el artículo 7 de la DR), ya que su presencia en el desarrollo de las actuaciones realizadas por las autoridades requeridas puede contribuir a que la asistencia prestada sea efectivamente útil al Estado que la ha solicitado.

Así, este artículo tiene por objeto establecer en la LGT la posible presencia de funcionarios extranjeros en el desarrollo en España de actuaciones de asistencia por la Administración tributaria, previa autorización o previo acuerdo entre los Estados. Estos funcionarios no gozarían de las facultades de la inspección de los tributos, pero el obligado tributario no podrá oponerse a su presencia o colaboración pasiva, ya que, de lo contrario, incurriría en la infracción

tributaria del artículo 203 de la LGT, tal y como señala el nuevo apartado 6 de dicho artículo, también introducido a través de esta modificación normativa.

Igualmente, con la misma finalidad, los funcionarios españoles podrán desplazarse a otros Estados a los que se haya solicitado asistencia.

Uno de los supuestos, expresamente contemplados en el artículo 7.1.c) de la DR, en el que sería necesario dicho desplazamiento sería, por ejemplo, cuando se solicita la adopción de una determinada medida cautelar para la cual la autoridad requerida, de acuerdo con su normativa, necesita autorización judicial, siendo en estos casos de especial importancia la comparecencia ante esa autoridad judicial del funcionario español que puede justificar adecuadamente la necesidad de la medida.

16.5.- Artículo 177 sexies. Asistencia en la notificación.

1. *En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado.*

Tales notificaciones producirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada.

En los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 de esta Ley.

Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar.

2. *Cuando, en el marco de la asistencia mutua, la Administración tributaria reciba una petición de notificación de documentos por parte de la autoridad competente de otro Estado o de entidades internacionales o supranacionales, será aplicable el régimen de notificación regulado en la sección 3ª del capítulo II de este título.*

La notificación podrá efectuarse, en su caso, además de en los lugares establecidos en el artículo 110 de esta Ley, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera.

En los supuestos en los que no sea posible la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada bien en el domicilio fiscal o bien en el lugar señalado a estos efectos por la autoridad extranjera, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 112 de esta Ley.

Los documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULOS 8.1 Y 3, 9.1 Y 22.2, DE LOS QUE SE TRANSCRIBEN AHORA LOS ARTÍCULOS 8 Y 22

ARTÍCULO 8. SOLICITUD DE NOTIFICACIÓN DE DETERMINADOS DOCUMENTOS RELATIVOS A CRÉDITOS

1. *A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida notificará al destinatario todos los documentos, comprendidos los judiciales, que emanen del Estado miembro requirente y se refieran a créditos de los contemplados en el artículo 2 o a su cobro.*

La solicitud de notificación irá acompañada de un modelo normalizado que contenga como mínimo la información siguiente:

- a) *el nombre, la dirección y demás datos pertinentes para la identificación del destinatario;*
- b) *la finalidad de la notificación y el plazo dentro del cual debe efectuarse la notificación;*
- c) *una descripción del documento anejo y de la naturaleza y cantidad del crédito;*
- d) *el nombre, la dirección y otros datos de contacto de:*
 - i) *la oficina responsable del documento anejo y, si fuera diferente,*
 - ii) *la oficina en la que puede obtenerse información adicional en relación con el documento notificado o sobre las posibilidades de impugnar la obligación de pago. (...)*

(.) 3. *La autoridad requerida informará sin demora a la autoridad requirente del curso dado a la petición de notificación y, más particularmente, de la fecha de notificación del documento al destinatario. (...)*

ARTÍCULO 22 . RÉGIMEN LINGÜÍSTICO

“(…)2. Los documentos que hayan de notificarse en aplicación del artículo 8 podrán remitirse a la autoridad requerida en una lengua oficial del Estado miembro requirente(…)”.

Comentario

Otra de las formas de colaboración entre Estados es la asistencia en la notificación de documentos, prevista no solamente en el artículo 8 de la DR respecto de actos tendentes al cobro de créditos (créditos ya liquidados), sino también en otras normas internacionales sobre asistencia, por ejemplo, en el ámbito de la Directiva 77/799/CEE (así como en la Directiva que la sustituirá a partir del 1 de enero de 2013: la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE). En este ámbito, el artículo 10 del Real Decreto 1326/1987 regula la asistencia en las notificaciones de actos relativos a la aplicación de los tributos en general. Consecuentemente, este precepto se encuadra dentro de la sección sobre normas comunes a todos los ámbitos de la asistencia mutua.

El primer apartado del artículo se refiere a las solicitudes de asistencia que formule la Administración tributaria española a otros Estados o entidades internacionales. En relación con las solicitudes de notificación que formule la Administración tributaria española a otros Estados o entidades internacionales, en beneficio de la seguridad jurídica, se otorgan a la comunicación recibida del otro Estado, en la que señale que se ha efectuado la notificación en el extranjero, los efectos propios de las notificaciones realizadas en España conforme a la normativa interna. Asimismo, se establece un plazo de dos meses para que la autoridad requerida comunique si dicha notificación se ha producido. De forma que una vez transcurrido dicho plazo sin que se haya realizado dicha notificación o bien, sin que se haya recepcionado comunicación de la autoridad extranjera requerida, la Administración tributaria pueda proceder, si lo considera oportuno, a iniciar el procedimiento de notificación por comparecencia.

Es preciso recordar que el artículo 8.3 de la DR obliga a la autoridad requerida a informar de la notificación efectuada. En base a ello, y en pro de la seguridad jurídica, se otorga a la comunicación recibida los efectos propios de las notificaciones efectuadas en España conforme a la nor-

mativa interna, aunque las fórmulas legales de notificación reguladas en el extranjero no coincidan con las establecidas en la norma doméstica española.

El segundo apartado del artículo 177 sexies regula las especialidades de las notificaciones que deben llevarse a cabo en España en cumplimiento de una solicitud de asistencia recibida.

En estos casos, por mor del artículo 9.1 de la DR, la notificación sigue el régimen general, si bien, se establece un lugar adicional en el que puede practicarse la notificación: el lugar que señale la autoridad extranjera (al que debe referirse el Estado requirente según el artículo 8.1.a) de la DR). Así, la Administración tributaria, según las circunstancias concretas de cada caso, puede optar por intentar la notificación en el domicilio fiscal y/o en el lugar señalado por la autoridad extranjera, sirviendo tanto uno como otro lugar a efectos del cómputo de los dos intentos de notificación a los que se refiere el artículo 112.1 de la LGT.

Por último, teniendo en cuenta que el artículo 22.2 de la DR establece la posible remisión al Estado requerido de los documentos a notificar en la lengua del Estado requirente, como regla general, y salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, los documentos serán remitidos al destinatario en esa misma lengua, contribuyendo así a dar agilidad al procedimiento de notificación, así como a la seguridad jurídica de la Administración actuante.

En materia de notificaciones, el RE establece en sus artículos 10 a 14 lo siguiente:

Artículo 10

1. *Toda petición de notificación deberá incluir el original o una copia certificada de cada uno de los documentos cuya notificación se solicite.*

El modelo uniforme de notificación que acompaña a la petición en virtud del artículo 8, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2010/24/UE será cumplimentado por la autoridad requirente o bajo su responsabilidad. En él deberá facilitarse al destinatario información sobre los documentos en relación con los cuales se haya solicitado asistencia en materia de notificación.

2. *Por lo que respecta a la información mencionada en el modelo uniforme de notificación, se aplicará lo siguiente:*
 - a) *se mencionará el importe del crédito siempre que este último ya haya sido fijado;*
 - b) *la indicación del plazo en que debe efectuarse la notificación podrá realizarse señalando la fecha antes de la cual la autoridad requirente pretenda que tenga lugar la notificación.*

Artículo 11

La petición de notificación podrá referirse a cualquiera de las personas mencionadas en el artículo 3, letra c), de la Directiva 2010/24/UE a la que, de conformidad con las disposiciones vigentes en el Estado miembro requirente, se deba informar de un documento que le afecte.

Artículo 12

1. La autoridad requerida acusará recibo de la petición de notificación a la mayor brevedad y, en cualquier caso, en los siete días naturales siguientes al de su recepción.

Tras la recepción de la petición de notificación, la autoridad requerida adoptará las medidas necesarias para proceder a dicha notificación de conformidad con las disposiciones vigentes en el Estado miembro donde radique.

En caso necesario, y sin perjuicio del plazo límite de notificación indicado en la petición de notificación, la autoridad requerida pedirá a la autoridad requirente que le facilite información adicional.

La autoridad requirente facilitará toda la información adicional a la que tenga normalmente acceso.

2. La autoridad requerida informará a la autoridad requirente de la fecha de notificación tan pronto como esta se haya efectuado, mediante certificación de la notificación en el formulario de petición devuelto a la autoridad requirente.

Artículo 13

1. Se considerará que una notificación efectuada por el Estado miembro requerido de conformidad con sus disposiciones legales y reglamentarias o sus prácticas administrativas nacionales surte en el Estado miembro requirente el mismo efecto que si hubiera sido realizada por este último de conformidad con sus disposiciones legales y reglamentarias o sus prácticas administrativas nacionales.

2. La notificación de un documento relacionado con varios tipos de impuesto, derecho u otra medida se considerará válida siempre que sea efectuada por una autoridad del Estado miembro requerido que sea competente, como mínimo, con respecto a uno de los impuestos, derechos u otras medidas mencionadas en el documento notificado, siempre que lo autorice la legislación nacional del Estado miembro requerido.

Artículo 14

A efectos de notificación, el Estado miembro requerido podrá utilizar el modelo uniforme de notificación mencionado en el artículo 10, apartado 1, en su lengua oficial o en una de sus lenguas oficiales, de conformidad con su legislación nacional.

16.6.- Artículo 177 septies. Medios de comunicación

Las comunicaciones que la Administración tributaria entable con otros Estados o con entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua, se llevarán a cabo a través de los medios establecidos en la normativa que regule la asistencia en cada caso.

En defecto de regulación específica, para las comunicaciones se utilizarán preferentemente medios electrónicos, informáticos y telemáticos, en los términos establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo.

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: 3.D) Y E) Y 21**ARTÍCULO 3 .DEFINICIONES**

A los efectos de la presente Directiva se entenderá por:

- (...) d) «medios electrónicos»: medios que recurran a equipo electrónico para el tratamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos y que utilicen cables, transmisión por radio, tecnologías ópticas u otros medios electromagnéticos;
- e) «red RCC»: la plataforma común basada en una red común de comunicaciones (RCC) creada por la Unión para todas las transmisiones por medios electrónicos entre las autoridades competentes en el ámbito aduanero y de la fiscalidad”

ARTÍCULO 21. MODELOS NORMALIZADOS Y MEDIOS DE COMUNICACIÓN

1. Las solicitudes de información previstas en el artículo 5, apartado 1, las solicitudes de notificación previstas en el artículo 8, apartado 1, las peticiones de cobro previstas en el artículo 10, apartado 1, o las solicitudes de medidas cautelares previstas en el artículo 16, apartado 1, se remitirán por vía electrónica, por medio de un modelo normalizado, a menos que ello resulte impracticable por razones técnicas. Dichos modelos se utilizarán asimismo, siempre que sea posible, para cualquier otro tipo de comunicación relativa a la solicitud.

El instrumento uniforme que permite la ejecución del crédito en el Estado miembro requerido, el documento que permite la adopción de medidas cautelares en el Estado miembro requirente, y los demás documentos contemplados en los artículos 12 y 16 se remitirán asimismo por vía electrónica, a menos que ello resulte impracticable por razones técnicas.

Los modelos normalizados podrán ir acompañados, en su caso, de informes, declaraciones o cualesquiera otros documentos, o de copias compulsadas o extractos de los mismos, que se remitirán también por vía electrónica, a menos que ello resulte impracticable por razones técnicas.

El intercambio espontáneo de información previsto en el artículo 6 se podrá efectuar asimismo mediante los modelos normalizados y por vía electrónica.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no será de aplicación por lo que se refiere a la información y documentación obtenidas merced a la presencia en oficinas administrativas de otro Estado miembro o a la participación en investigaciones administrativas en otro Estado miembro, de conformidad con el artículo 7.
3. El hecho de que la comunicación no se efectúe por vía electrónica o por medio del modelo normalizado no afectará a la validez de la información obtenida ni de las medidas adoptadas en respuesta a una solicitud de asistencia.

Comentario

Este artículo, a diferencia de lo que ocurre con los anteriores afecta, exclusivamente, a las relaciones entre Estados, en particular, a los medios utilizados por la Administración tributaria para comunicarse con otros Estados o con entidades internacionales o supranacionales.

En línea con la regulación de la DR (artículo 21), se pretende incentivar la utilización de medios informáticos con el objeto de dar mayor dinamismo a las comunicaciones y que la asistencia pueda llevarse a cabo de forma rápida y eficaz.

A estos efectos, en el ámbito de la Unión Europea, se ha creado la red RCC como plataforma común basada en una red común de comunicaciones para todas las comunicaciones electrónicas entre las autoridades competentes de los Estados de la Unión Europea (art. 3.e) DR).

Fuera del ámbito de la UE, si la normativa sobre asistencia sí regula los medios de comunicación entre autoridades, las comunicaciones deberán ajustarse a esa normativa. En caso contrario, esto es, en los casos en los que la normativa sobre asistencia no regule los medios de comunicación, las comunicaciones que se lleven a cabo por medios electrónicos deberán cumplir con las garantías de seguridad establecidas en la normativa tributaria en relación con la utilización de tecnologías informáticas (artículo 96 de la LGT).

Por otra parte, en relación con las comunicaciones, el artículo 2 del RE señala lo siguiente:

- “1. Todas las peticiones de información, notificación, cobro o adopción de medidas cautelares de conformidad con el artículo 5, apartado 1, artículos 8 y 10, y artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2010/24/UE (en lo sucesivo denominadas «las peticiones de asistencia») y todos los instrumentos de acompañamiento, formularios y demás documentos, así como cualquier otra información comunicada en relación con dichas peticiones se enviarán a través de la red CCN, salvo que, por razones técnicas, ello no sea viable.
2. Los documentos transmitidos en formato electrónico o las impresiones en papel de los mismos tendrán el mismo efecto legal que los documentos enviados por correo.
3. Cuando la petición no pueda transmitirse a través de la red CCN, se remitirá por correo. En ese caso, se aplicarán las normas siguientes:
 - a) la petición irá firmada por un funcionario de la autoridad requirente al que se habrá autorizado debidamente para efectuarla;
 - b) el modelo normalizado que acompaña a la petición de notificación mencionado en el artículo 8, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2010/24/UE (denominado en lo sucesivo el «modelo uniforme de notificación»), o el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido mencionado en el artículo 12 de esa misma Directiva irá firmado por un funcionario de la autoridad requirente debidamente autorizado;
 - c) en caso de que se adjunte a la petición copia de un documento distinto del modelo uniforme de notificación o del instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido, la autoridad requirente deberá certificar la conformidad de la copia con el original, haciendo constar en la primera, en la lengua o en una de las lenguas oficiales del Estado miembro en el que esté radicada, la mención «copia certificada como auténtica», el nombre del funcionario que efectúa la certificación y la fecha de esta última.

A los fines del párrafo primero, letra b), los Estados miembros aplicarán el modelo uniforme de notificación establecido con arreglo al modelo que figura en el anexo I del presente Reglamento, y el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido establecido con arreglo al modelo que figura en el anexo II del presente Reglamento.

4. Cuando el modelo uniforme de notificación o el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido se transmitan por medios electrónicos, su estructura y formato se adaptarán a las exigencias del sistema de comunicación electrónica con objeto de facilitar la comunicación entre las autoridades competentes, siempre que el conjunto de datos y la información que vehiculan no se vea alterada de forma sustancial con respecto a los modelos establecidos en los anexos I y II.”

Sección 3ª. Asistencia en la recaudación

16.7.- ARTÍCULO 177 OCTIES. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA ASISTENCIA MUTUA.

La recaudación de deudas en el ámbito de la asistencia mutua se realizará mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los términos previstos en los artículos 62.6 y 65.6 de esta Ley, así como, en su caso, a través de la aplicación de las normas de la Sección 2ª del capítulo V del título III de esta Ley, sin perjuicio de las especialidades contenidas en el presente capítulo.

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: 13.1 Y 4, YA TRANSCRITOS CON ANTERIORIDAD

Comentario

A través de este artículo se traspone el artículo 13.1 y 4 de la DR, poniéndose de manifiesto que las actuaciones recaudatorias que lleve a cabo la Administración tributaria para asistir en el cobro a otro Estado o entidad internacional se regirán por las normas del procedimiento de apremio, con las especialidades derivadas de la DR que se trasponen en los artículos siguientes.

Ahora bien, si se concede al obligado al pago el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, o si el obligado procede al pago íntegro de la misma dentro del plazo al que se refiere el nuevo artículo 62.6 de la LGT, entonces, si la Administración tributaria no ha iniciado las actuaciones ejecutivas con anterioridad a la concesión o al pago, obviamente tampoco las iniciará con posterioridad y no serán de aplicación las normas reguladoras del procedimiento de apremio.

El RE incluye un precepto general en relación con las peticiones de cobro o de adopción de medidas cautelares del siguiente literal:

Artículo 15

Las peticiones de cobro o de adopción de medidas cautelares incluirán una declaración de que se cumplen las condiciones previstas por la Directiva 2010/124/UE para iniciar el procedimiento de asistencia mutua.

Por otra parte, y en relación con las solicitudes de asistencia, el artículo 19 del RE señala:

Artículo 19

1. La autoridad requerida acusará recibo de la petición de cobro o de adopción de medidas cautelares a la mayor brevedad y, en cualquier caso, en los siete días naturales siguientes a su recepción.
2. La autoridad requerida podrá solicitar a la autoridad requirente, si procede, que le facilite información adicional o que complete el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido. La autoridad requirente aportará toda la información adicional necesaria a la que tenga normalmente acceso.

16.8.- ARTÍCULO 177 NONIES. INSTRUMENTO DE EJECUCIÓN.

1. Tendrá la consideración de instrumento de ejecución aquel que, en virtud de las normas de asistencia mutua, habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias a las que se refiere el capítulo V del Título III de esta Ley.
2. El instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio. En particular, será considerado título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio a la que se refiere el artículo 167.2 de esta Ley para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.
3. Cuando el instrumento de ejecución vaya acompañado de otros documentos referentes al mismo y expedidos por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente, dichos documentos serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.
4. En ningún caso, ni el instrumento de ejecución ni los documentos que acompañen y se refieran al mismo, que hayan sido recibidos conforme a la normativa de asistencia mutua, estarán sujetos a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 12

ARTÍCULO 12. INSTRUMENTO QUE PERMITE LA EJECUCIÓN DEL CRÉDITO EN EL ESTADO MIEMBRO REQUERIDO Y DEMÁS DOCUMENTOS ANEJOS.

1. Toda petición de cobro irá acompañada de un instrumento uniforme que permita la adopción de medidas de ejecución en el Estado miembro requerido.

El citado instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido recogerá el contenido de fondo del instrumento inicial que permite la ejecución y constituirá la base exclusiva de las medidas de cobro y las medidas cautelares que se adopten en dicho Estado miembro. No estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución en ese Estado miembro.

El instrumento uniforme que permite la ejecución incluirá como mínimo la información siguiente:

- a) *información pertinente a efectos de la identificación del instrumento inicial que permita la ejecución, una descripción del crédito, incluida su naturaleza, el período de referencia del crédito, las fechas pertinentes para el proceso de ejecución, así como el importe del crédito y sus diferentes componentes, tales como principal, intereses acumulados, etc.;*
 - b) *el nombre y demás datos pertinentes para la identificación del deudor;*
 - c) *el nombre, la dirección y otros datos de contacto de:*
 - i) *la oficina responsable de la liquidación del crédito y, si fuera diferente,*
 - ii) *la oficina en la que puede obtenerse información adicional en relación con el crédito o las posibilidades de impugnar la obligación de pago.*
2. *La petición de cobro de un crédito podrá ir acompañada de otros documentos referentes al mismo y expedidos en el Estado miembro requirente.*

Comentario

En este artículo se regula el instrumento de ejecución de las deudas objeto de asistencia por parte de la Administración tributaria.

Dentro del término “instrumento de ejecución” se incluye, no solamente el instrumento normalizado regulado en el artículo 12 de la DR (“instrumento uniforme que permite la ejecución”), sino también todo instrumento que, en virtud de la normativa sobre asistencia mutua aplicable, permita poner en marcha el procedimiento recaudatorio ejecutivo,

ya sea emitido el instrumento por la autoridad requirente o por la Administración tributaria española.

Con el fin de no afectar a la regulación general del procedimiento de apremio actual, se ha optado por asimilar el instrumento de ejecución a la providencia de apremio, de forma que, cuando el procedimiento se desarrolle en el ámbito de la asistencia mutua, las referencias de la normativa doméstica a la providencia de apremio se deberán entender realizadas al instrumento de ejecución.

Señala el artículo 12.2 de la DR que “*la petición de cobro de un crédito podrá ir acompañada de otros documentos referentes al mismo y expedidos en el Estado miembro requirente*”. Cuando estos documentos deban remitirse al obligado tributario, se le remitirán en la lengua en la que hayan sido recibidos.

Como regla general, y en transposición del artículo 12.1, segundo párrafo de la DR, tanto el instrumento de ejecución como los documentos que le acompañen serán válidos y surtirán plenos efectos, sin necesidad de ser reconocidos o sustituidos en el Estado requerido, cualquiera que sea el medio de comunicación a través del cual sean recibidos y siempre que dicho medio se ajuste a la normativa sobre medios de comunicación aplicable.

Dicha validez y eficacia existirán siempre que la normativa sobre asistencia mutua no establezca otra cosa, lo que ocurre, por ejemplo, cuando la normativa sobre asistencia no contemple un instrumento ejecutivo uniforme y solo se remita una solicitud de cobro que la Administración española deba completar emitiendo un instrumento equivalente a la providencia de apremio.

En éste ámbito, el RE señala lo siguiente:

Artículo 16

1. El instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido que acompaña a la petición de cobro será cumplimentado por la autoridad requirente o bajo su responsabilidad, basándose en el instrumento inicial que permite la ejecución en el Estado miembro requirente.

Las sanciones administrativas, multas, tasas y recargos previstos en el artículo 2, apartado 2, letra a), de la Directiva 2010124/UE y los intereses y gastos previstos en el artículo 2, apartado 2, letra c), de esa misma Directiva que, de conformidad con las normas vigentes en el Estado miembro requirente puedan adeudarse desde la fecha del instrumento inicial que permite la ejecución hasta la fecha anterior al envío de la petición de cobro, podrán incluirse

en el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido.

1. Podrá emitirse un solo instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido en relación con varios créditos y varias personas, conforme al instrumento inicial que permite la ejecución en el Estado miembro requirente.
2. En la medida en que los instrumentos iniciales que permiten la ejecución de los diversos créditos en el Estado miembro requirente se hayan sustituido ya por un instrumento global que permita la ejecución de todos ellos en ese Estado miembro, el instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido podrá basarse en los instrumentos iniciales que permiten la ejecución en el Estado miembro requirente o en el instrumento global que agrupa a esos instrumentos iniciales en el Estado miembro requirente.
3. A fin de ejecutar los créditos en relación con lo cuales se ha solicitado asistencia para el cobro, el Estado miembro requerido podrá utilizar el instrumento uniforme que permite la ejecución en ese Estado miembro en su lengua oficial o en una de sus lenguas oficiales de conformidad con la legislación nacional.

16.9.- ARTÍCULO 177 DECIES. MOTIVOS DE OPOSICIÓN CONTRA LOS INSTRUMENTOS DE EJECUCIÓN

Contra el instrumento de ejecución dictado al amparo de las normas de asistencia mutua no serán admisibles los motivos de oposición a los que se refiere el artículo 167.3 de esta Ley, siendo de aplicación lo establecido en el artículo 177 duodecies.1 de esta Ley.

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 14

ARTÍCULO 14 .LITIGIOS

1. Todo litigio en relación con el crédito, el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme que permita la ejecución en el Estado miembro requerido, y todo litigio referente a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente del Estado miembro requirente recaerá en el ámbito de revisión de las instancias competentes del Estado miembro requirente. Si, durante el procedimiento de cobro, un interesado impugna el crédito, el instrumento inicial de ejecución en el Estado miembro requirente o el instrumento uniforme de

ejecución en el Estado miembro requerido, la autoridad requerida informará a ese interesado de la necesidad de entablar dicha acción ante la instancia competente del Estado miembro requirente, con arreglo a la legislación vigente en el mismo.

2. Los litigios referentes a las medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro requerido o a la validez de una notificación efectuada por una autoridad competente de este último se someterán al arbitraje de la instancia competente de ese Estado miembro, con arreglo a sus disposiciones legales y reglamentarias.
3. Cuando, ante la autoridad competente del Estado miembro requirente, se entable una acción según lo previsto en el apartado 1, la autoridad requirente informará de ello a la autoridad requerida e indicará qué parte del crédito no es objeto de impugnación.
4. Salvo solicitud en contrario de la autoridad requirente con arreglo a lo dispuesto en el párrafo tercero del presente apartado, tan pronto como la autoridad requerida reciba la información mencionada en el apartado 3, bien de la autoridad requirente o del interesado, suspenderá el procedimiento de ejecución, por lo que respecta a la parte del crédito objeto de impugnación, en espera de la resolución de la instancia competente en la materia.

A petición de la autoridad requirente, o cuando lo estime necesario la autoridad requerida, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16, la autoridad requerida podrá adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan.

La autoridad requirente podrá, con arreglo a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas vigentes en su propio Estado miembro requirente, solicitar a la autoridad requerida el cobro de un crédito impugnado o de la parte impugnada de un crédito, en la medida en que las disposiciones legales y reglamentarias y las prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido lo permitan. Toda solicitud en tal sentido deberá motivarse. Si el resultado de la impugnación resultara favorable al deudor, la autoridad requirente deberá hacerse cargo de la devolución de todo importe cobrado, junto con las indemnizaciones debidas, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro requerido.

Si las autoridades competentes del Estado miembro requirente o las del Estado miembro requerido hubieren

iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto al que se hubiera solicitado la asistencia, se suspenderán o aplazarán las medidas de cobro hasta que haya concluido el procedimiento a no ser que se refiera a un caso de urgencia inmediata debido a fraude o insolvencia. En caso de que las medidas de cobro se suspendan o aplacen, será de aplicación el párrafo segundo.

Comentario

Por su íntima conexión, efectuamos el comentario conjuntamente con el artículo siguiente.

16.10.- ARTÍCULO 177 UNDECIES. MOTIVOS DE OPOSICIÓN CONTRA LAS DILIGENCIAS DE EMBARGO Y CONTRA EL RESTO DE ACTUACIONES DERIVADAS DE UNA SOLICITUD DE COBRO RECIBIDA EN EL ÁMBITO DE LA ASISTENCIA MUTUA

1. Contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua solo serán admisibles como motivos de oposición aquellos a los que se refiere el artículo 170.3 de esta Ley.

En el caso de que el motivo de oposición se fundamente en medios de prueba obtenidos en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado o entidad internacional o supranacional, se deberá solicitar por el órgano competente la debida acreditación de los mismos. La información remitida a estos efectos tendrá el valor probatorio que proceda en derecho de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.2 de esta Ley.

2. Contra el resto de las actuaciones de la Administración tributaria española derivadas de una solicitud de cobro recibida en el marco de la asistencia mutua serán oponibles los motivos que deriven de la presente Ley y su normativa de desarrollo.

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 14, TRANSCRITO ANTERIORMENTE

Comentario

Estos artículos regulan los motivos de oposición en España, como Estado requerido al cobro, contra el instrumento de ejecución y contra las actuaciones recaudatorias que se lleven a cabo en ejecución de una petición de asistencia en el cobro respectivamente, encontrándose entre estas últimas actuaciones las diligencias de embargo.

Dado que el instrumento ejecutivo o bien es remitido di-

rectamente por la autoridad requirente o bien, si es emitido por la Administración tributaria como autoridad requerida, esta lo expide en virtud de una solicitud de cobro que se presume válida, el Estado requerido no es competente para la revisión de dicho instrumento, y, consecuentemente, no es oponible ningún motivo contra el mismo en el Estado requerido.

En cambio, de las diligencias de embargo que practique la autoridad requerida debe responder quien las expide, esto es la Administración tributaria española, y contra ellas se podrá alegar cualquiera de los motivos de oposición tasados en el artículo 170.3 de la LGT.

En caso de que el motivo de oposición radique en actuaciones llevadas a cabo en el Estado requirente, por ejemplo, si se alega el pago o extinción de la deuda en el Estado requirente, entonces, para resolver deberá solicitarse la acreditación de tal circunstancia.

Contra el resto de las actuaciones recaudatorias que la Administración tributaria española lleve a cabo en ejecución de una petición de asistencia en el cobro, como puede ser la denegación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, una derivación de responsabilidad, etc., se podrá oponer cualquier motivo derivado de la LGT y su normativa de desarrollo.

En relación con las posibilidades de impugnación por parte del obligado objeto de la actuación de asistencia mutua, el RE establece lo siguiente:

Artículo 17

El destinatario de una petición de cobro o de adopción de medidas cautelares no podrá alegar la notificación o la comunicación del instrumento uniforme que permite la ejecución en el Estado miembro requerido a fin de reclamar la prórroga o la reapertura del plazo para impugnar el crédito o el instrumento inicial que permite la ejecución si estos han sido debidamente notificados.

El mismo RE, en relación con la eventual impugnación del crédito o el instrumento que permite la ejecución, establece en su artículo 21:

Artículo 21

1. La autoridad requirente notificará a la autoridad requerida cualquier acción de impugnación del crédito o del instrumento que permite su ejecución incoada en el Estado miembro de la autoridad requirente inmediatamente después de haber tenido conocimiento de la misma.

2. Cuando las disposiciones legislativas y reglamentarias y las

prácticas administrativas vigentes en el Estado miembro requerido no permitan adoptar medidas cautelares o proceder al cobro con arreglo al artículo 14, apartado 4, párrafos segundo y tercero, de la Directiva 2010/124/UE, la autoridad requerida lo notificará a la autoridad requirente a la mayor brevedad y, en cualquier caso, en el plazo de un mes a partir de la recepción de la notificación mencionada en el apartado 1.

3. La autoridad requerida notificará a la autoridad requirente toda acción que se emprenda en el Estado miembro requerido con vistas a la devolución de las cantidades cobradas o a la indemnización en relación con el cobro de créditos impugnados en virtud de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 4, párrafo tercero, de la Directiva 2010/124/UE, tan pronto como haya sido informada de dicha acción.

La autoridad requerida involucrará en la medida de lo posible a la autoridad requirente en los procedimientos de liquidación de la cantidad que se ha de devolver y de la indemnización debida. Previa petición motivada de la autoridad requerida, la autoridad requirente transferirá las cantidades devueltas y la indemnización abonada en el plazo de dos meses a partir de la recepción de dicha petición

Sin dejar la regulación de los aspectos relativos a la impugnación, en este caso de las medidas de cobro aplicadas por la autoridad requerida, el artículo 23.1 del RE establece:

“(…)No obstante, en caso de que las medidas de cobro aplicadas por la autoridad requerida se impugnen por un motivo que no sea imputable al Estado miembro requirente, la autoridad requerida podrá aplazar la transferencia de los importes cobrados en relación con el crédito del Estado miembro requirente, hasta que se resuelva el litigio, siempre que se cumplan simultáneamente las siguientes condiciones:

- a) la autoridad requerida considere probable que el resultado del litigio favorezca a la Parte en cuestión, y
- b) la autoridad requirente no haya declarado que devolverá los importes ya transferidos si el resultado del litigio resulta favorable a la Parte en cuestión.

Si la autoridad requirente ha efectuado una declaración de devolución de conformidad con el párrafo tercero, letra b), devolverá los importes cobrados ya transferidos

por la autoridad requerida en el plazo de un mes a partir de la recepción de la petición de reembolso. En ese caso, cualquier otra indemnización debida deberá ser sufragada íntegramente por la autoridad requerida.(…)”.

16.11.- ARTÍCULO 177 DUODECIES. COMPETENCIA PARA LA REVISIÓN DE LAS ACTUACIONES RECAUDATORIAS.

1. La revisión del instrumento de ejecución al que se refiere el artículo 177 nonies de esta Ley se llevará a cabo por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de la asistencia mutua, salvo que las normas reguladoras de la misma establezcan otra cosa.
2. La revisión de las diligencias de embargo y demás actuaciones de la Administración tributaria derivadas de una solicitud de cobro recibida, se llevará a cabo por los órganos revisores establecidos en la presente Ley y en su normativa de desarrollo.

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 14.1 Y 2, ANTERIORMENTE TRANSCRITO

Comentario

En este precepto se determina el Estado competente para revisar los actos recaudatorios derivados de la asistencia mutua.

Su fundamento jurídico se encuentra en el artículo 14 de la DR que hace una distribución de responsabilidades de los Estados intervinientes en la asistencia en función de cual sea la autoridad responsable del acto contra el cual se manifiesta la disconformidad.

Como ya se ha señalado, dado que el instrumento de ejecución o es remitido directamente por la autoridad requirente o, si es emitido por la Administración tributaria como autoridad requerida, esta lo expide en virtud de una solicitud de cobro que se presume válida, la revisión de dicho instrumento va a corresponder al Estado requirente, no al requerido.

De las diligencias de embargo que practique la autoridad requerida, en cambio, debe responder quien las expide, esto es la Administración tributaria española, por lo que la revisión de las mismas corresponderá a la Administración española.

Lo mismo ocurre con otras actuaciones de recaudación que pueden llevarse a cabo durante la prestación de asistencia en el cobro, como puede ser la denegación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento o una derivación

de responsabilidad. En estos casos la revisión corresponde también a los órganos competentes de la Administración española.

16.12.- ARTÍCULO 177 TERDECIES. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.

1. *Se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite fehacientemente la existencia del mismo.*

No obstante lo anterior, dicha suspensión no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución.

2. *Cuando el litigio se refiera solo a una parte de la solicitud de asistencia, la suspensión referida en el apartado anterior se entenderá producida solo respecto de la parte afectada por la impugnación, pudiéndose continuar con la ejecución de la parte no afectada.*

3. *Salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, también se suspenderá el procedimiento de recaudación cuando alguno de los Estados o entidades internacionales o supranacionales intervinientes en dicha asistencia hubieran iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. La suspensión surtirá efectos hasta que concluya dicho procedimiento, salvo que, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se continuará la ejecución. No obstante lo anterior, se podrán adoptar las medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de esta Ley.*

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULOS 14.3 Y 4, ANTERIORMENTE TRANSCRITO

Comentario

Este artículo traspone las causas, adicionales a los supuestos generales de suspensión derivados del artículo 165 de la LGT, que, en virtud del artículo 14.4 de la DR, determinan

la suspensión del procedimiento de recaudación tramitado a instancias de otro Estado o entidad internacional o supranacional.

Puede resumirse el contenido de este precepto señalando que se producirá la suspensión del procedimiento recaudatorio por dos motivos adicionales:

- ❖ cuando se comunique por parte del Estado requirente o se acredite por parte del interesado en el procedimiento, que existe un litigio en el Estado requirente que puede afectar al crédito objeto del procedimiento recaudatorio, salvo que el Estado requirente manifieste la voluntad de que se continúe con el procedimiento recaudatorio; o
- ❖ cuando se esté tramitando un procedimiento amistoso cuyo resultado pudiera afectar al crédito objeto de asistencia. En estos casos la Administración tributaria española podrá adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito.

16.13.- ARTÍCULO 177 QUATERDECIES. TERMINACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN TRAMITADOS AL AMPARO DE LAS NORMAS DE ASISTENCIA MUTUA

Los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de la asistencia mutua podrán terminar, además de por las causas del artículo 173 de esta Ley, por la modificación o retirada de la petición de cobro original efectuada por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de dicha asistencia.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 15

ARTÍCULO 15. MODIFICACIÓN O RETIRADA DE LA SOLICITUD DE ASISTENCIA EN MATERIA DE COBRO

1. *La autoridad requirente informará inmediatamente a la autoridad requerida de toda modificación de su petición de cobro o de la retirada de la misma, indicando los motivos de tal modificación o retirada.*
2. *Si la modificación de la petición obedece a una decisión de la instancia competente a que se refiere el artículo 14, apartado 1, la autoridad requirente remitirá la decisión junto con un instrumento uniforme revisado que permita la ejecución en el Estado miembro requerido. La autoridad requerida proseguirá entonces el procedimiento de cobro sobre la base del instrumento revisado.*

Las medidas de cobro o cautelares que se hayan tomado ya sobre la base del instrumento uniforme

original que permite la ejecución en el Estado miembro requerido podrán continuar aplicándose sobre la base del instrumento revisado, a menos que la modificación de la solicitud se deba a la invalidez del instrumento inicial que permite la ejecución en el Estado miembro requirente o del instrumento uniforme original que permite la ejecución en el Estado miembro requerido.

Los artículos 12 y 14 se aplicarán en relación con el instrumento revisado.

Comentario

En transposición del artículo 15 de la DR, se establece en este precepto una causa adicional que puede implicar la conclusión de los procedimientos de recaudación llevados a cabo como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas: la modificación o retirada de la petición de cobro original.

De acuerdo con la DR, cuando la modificación de la petición no implique la finalización del procedimiento, se conservarán aquellas actuaciones recaudatorias ya realizadas que sean compatibles con la petición modificada.

En conexión con lo anterior, señala el RE lo siguiente:

Artículo 20

1. *Si, en circunstancias específicas, no fuera posible cobrar la totalidad o parte de un crédito o adoptar medidas cautelares en un plazo razonable, la autoridad requerida informará de ello a la autoridad requirente, indicando los motivos.*

Teniendo en cuenta la información que haya recibido de la autoridad requerida, la autoridad requirente podrá solicitar a aquella que reinicie el procedimiento de cobro o de adopción de medidas cautelares. Dicha petición se realizará en el plazo de dos meses a partir de la fecha de recepción de la notificación del resultado del procedimiento y será tramitada por la autoridad requerida de conformidad con las disposiciones aplicables a la petición inicial.

2. *A más tardar al final de cada periodo de seis meses a partir de la fecha de acuse de recibo de la petición, la autoridad requerida informará a la autoridad requirente de la situación o del resultado del procedimiento de cobro o de adopción de medidas cautelares.*

Por otra parte, el mismo RE establece en su artículo 22:

Artículo 22

1. Si la petición de cobro o de adopción de medidas cautelares quedara sin objeto como consecuencia del pago del

crédito, de su cancelación, o por cualquier otra razón, la autoridad requirente informará inmediatamente al respecto a la autoridad requerida para que esta suspenda la acción que hubiere entablado.

Cuando el importe del crédito objeto de la petición de cobro o de adopción de medidas cautelares sufra una adaptación por decisión de la instancia competente mencionada en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2010124/UE, la autoridad requirente informará de esa decisión a la autoridad requerida y, si se solicita el cobro, comunicará un instrumento uniforme revisado que permita la ejecución en el Estado miembro requerido. Dicho instrumento será elaborado por la autoridad requirente o bajo su responsabilidad, basándose en la decisión por la que se adapta el importe del crédito.

El instrumento uniforme revisado que permite la ejecución en el Estado miembro requerido no tiene repercusión alguna sobre las posibilidades de impugnación del crédito inicial, el instrumento inicial que permite la ejecución en el Estado miembro requirente o la decisión mencionada en el párrafo anterior.

Si la adaptación a la que se alude en el apartado 2 diese lugar a una reducción del importe del crédito, la autoridad requerida proseguirá su acción de cobro o de adopción de medidas cautelares, limitando dicha acción a la cantidad pendiente de percibir.

Si, en el momento de informar a la autoridad requerida de la reducción del importe del crédito, esta hubiese cobrado ya un importe que rebase el de la deuda pendiente, pero aún no se hubiese iniciado el procedimiento de transferencia mencionado en el artículo 23, la autoridad requerida devolverá el importe cobrado de más a la persona que tenga derecho a percibirlo.

Si la adaptación a la que se alude en el apartado 2 diese lugar a un incremento del importe del crédito, la autoridad requirente podrá enviar a la autoridad requerida una petición adicional de cobro o adopción de medidas cautelares.

En la medida de lo posible, la autoridad requerida tramitará la petición adicional al mismo tiempo que la petición inicial de la autoridad requirente. Cuando, teniendo en cuenta lo avanzado del procedimiento en curso, no sea posible la acumulación de la petición adicional a la inicial, la autoridad requerida solo estará obligada a tramitar la petición adicional si esta alude a un importe igual o superior al señalado en el artículo 18, apartado 3, de la Directiva 2010124/UE.

6. Para la conversión del importe del crédito resultante de la adaptación mencionada en apartado 2 en la moneda del Estado miembro de la autoridad requerida, la autoridad requerida aplicará el tipo de cambio utilizado en la petición inicial.

17.- Artículo 181. Sujetos infractores

Se introduce un nuevo párrafo g) en el apartado 1 del artículo 181, con la siguiente redacción:

“g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULOS 1, 2 Y 3.C), ANTERIORMENTE TRANSCRITOS

Comentario

Como ya se dijo más arriba, las modificaciones aludidas exigen reconocer una nueva categoría de sujetos infractores (en el artículo 181.1 LGT): los vinculados a la existencia de obligados conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

18.- Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria

Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 203, renumerándose el actual apartado 6 como 7, con la siguiente redacción:

“6. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua.”

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 7, ANTERIORMENTE TRANSCRITO

Comentario

El nuevo apartado tiene por objeto cumplir con el principio de tipificación de las infracciones y sanciones al que se refiere el artículo 178 de la LGT, en base a lo dispuesto en el artículo 8. g) de la misma ley.

Como consecuencia de las distintas formas de prestar asistencia a otros Estados o entidades internacionales, los obligados a prestar dicha asistencia pueden cometer infracciones. Dado que se ha considerado obligados tributarios a aquellos a quienes se impongan obligaciones conforme a la normativa sobre asistencia mutua (en el artículo 35.6

LGT) y se les ha calificado como posibles infractores (en el artículo 181 LGT), se tipifica expresamente para estos casos la infracción regulada en el artículo 203 LGT.

19.- Disposición Adicional decimoséptima

Se introduce una nueva disposición adicional decimoséptima, con la siguiente redacción:

“Disposición adicional decimoséptima. Naturaleza jurídica de los créditos gestionados en el ámbito de la asistencia mutua.

- 1. A efectos de la asistencia mutua a la que se refiere el artículo 1.2 de esta Ley y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 80 bis de esta Ley, tendrán la consideración de derechos de la Hacienda Pública de naturaleza pública todo crédito de otro Estado o entidad supranacional o internacional respecto del que se ejerzan las acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que preste el Estado español en ejercicio de dicha asistencia mutua.*
- 2. A los efectos del ejercicio de dichas acciones de asistencia mutua tales derechos conservarán su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española y les será de aplicación el régimen jurídico regulado en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y en la presente Ley.”*

ARTÍCULOS DE LA DR VINCULADOS: ARTÍCULO 13.1, ANTERIORMENTE TRANSCRITO

Comentario

Esta disposición adicional supone la transposición en Derecho interno del artículo 13.1 de la DR. Este precepto establece expresamente que los créditos procedentes de otro Estado o entidad internacional o supranacional tienen la consideración de créditos de derecho público del Estado español. De esta forma se cumple con las exigencias de transposición del artículo citado de la DR.

Por último, derivado de lo anterior, en la citada disposición se reconoce a dichos créditos objeto de asistencia mutua la conservación de su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española, lo que se les hace participes del régimen jurídico propio de la Ley General Presupuestaria y de la Ley General Tributaria.

Sentencias y consultas

32

▶ IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

▶ NO SUJECIÓN

Asunción de deuda. (Consulta nº V0458-12 de 29 de febrero de 2012 de la DGT)

La asunción de deuda no está contemplada como hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (Art. 7.1 A y B)

Respecto a la sujeción de dicha operación por el concepto de documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, constituye una operación que no tiene la condición de inscribible por lo que quedará excluida la aplicación del gravamen gradual.

Por el contrario si resulta de aplicación la cuota fija a que se refiere el apartado 1 del artículo 31.

▶ AFECCIÓN REAL Y GARANTÍAS

Afección de un bien inmueble a la deuda tributaria y el derecho de prelación. (Consulta nº V0080-12 de 19 de enero de 2012 de la DGT)

LA AFECCIÓN DE BIENES

El artículo 79 de la LGT, establece que:

“1. Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.

2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles. 3. (...)”.

En este sentido, el artículo 5.1 del TRLITP, señala que:

“1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los Impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo

título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los Notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección.”.

En este sentido, el artículo 67.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, determina que:

“1. Para el ejercicio del derecho de afección se requerirá la declaración de responsabilidad subsidiaria en los términos establecidos en los artículos 174 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La nota marginal de afección será solicitada expresamente y de oficio por el órgano competente, a menos que la liquidación se consigne en el documento que haya de acceder al registro; en tal caso, la nota de afección se extenderá directamente por este último sin necesidad de solicitud al efecto.”.

A la vista de lo anterior, el bien inmueble estará afecto al pago de la deuda tributaria por ITPAJD derivada de la liquidación girada por la Administración tributaria competente según lo previsto en los artículos 5 del TRLITP y 79 de la LGT salvo que el poseedor

Bajo este apartado recogemos sistematizada la doctrina que resulta de las sentencias emanadas de los Tribunales de Justicia como de las resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos y de la Dirección General de Tributos más recientes, en relación con los tributos gestionados por las Oficinas Liquidadoras.

DGT

del bien inmueble resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral.

EL DERECHO DE PRELACIÓN

El artículo 77.1 de la LGT señala que:

“1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley.”

Por otro lado, el artículo 170.2 de la misma Ley establece que:

“2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro.

El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresan-

do su fecha y el procedimiento al que se refiera.

En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación. La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta Ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.”

Además, el artículo 64 del RGR determina que:

“1. Conforme a lo dispuesto lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho en defensa de los intereses de la Hacienda pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

2. Cuando en los mencionados registros consten derechos

inscritos o anotados con anterioridad a la anotación de embargo a favor de la Hacienda pública, y existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública, se trasladará copia de la documentación al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente, al efecto de determinar la procedencia, en su caso, de ejercer acciones legales en defensa del crédito público.”

Conforme a lo anterior, se establece, sin perjuicio de la eventual aplicación de las garantías consagradas en los artículos 78 (hipoteca legal tácita) y 79 (afección), el derecho de prelación de la Administración tributaria competente para el cobro del crédito público derivado de la liquidación girada por el ITPAJD salvo que la inscripción de la hipoteca en el Registro de la Propiedad sea anterior a la fecha en que se haya hecho constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública. Asimismo, todo ello sin perjuicio de lo establecido en el artículo 64 del RGR.

ACTAS DE NOTORIEDAD

Acta de notoriedad. (Consulta nº V0307-12 de 13 de febrero de 2012 de la DGT)

Para determinar la tributación de las actas de notoriedad en la modalidad de transmisiones patri-

moniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, existen una regla general y una regla especial:

REGLA GENERAL

Las actas de notoriedad se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de la liquidación y pago de este impuesto. Es decir, constituyen una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

REGLA ESPECIAL

Las actas de notoriedad no se consideran transmisiones patrimoniales a los efectos expuestos cuando se acredite el pago del impuesto, o la exención o la no sujeción, correspondiente al título que se supla por dicha acta de notoriedad.

Según lo expuesto y en relación con la cuestión planteada, es irrelevante que la consultante y sus hermanos vayan a satisfacer cuota o no por el impuesto correspondiente a la adquisición por herencia del inmueble que pretenden inmatricular por el procedimiento previsto en el artículo 298.1.2º del Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947, ya que el título de esta adquisición, la escritura pública de aceptación de herencia, no necesita ser suplido por el acta de notoriedad.

Lo que sí necesita ese título para su inscripción en el Registro de la Propiedad, de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del artículo 199 del Texto Refundido de la Ley Hipotecaria, es ser complementa-

do por acta de notoriedad, dado que la finca no está inscrita en dicho registro y no se ha acreditado de modo fehaciente el título adquisitivo del transmitente o enajenante (los padres, en este caso).

En este caso, el citado artículo 298 del Reglamento Hipotecario determina en el número 2º de su apartado 1 que, en defecto de documento fehaciente del título del transmitente o causante, para inmatricular fincas no inscritas a favor de persona alguna, debe complementarse el título público adquisitivo con un acta de notoriedad acreditativa de que el transmitente o causante es tenido por dueño.

Es el título de la adquisición de este transmitente o causante (en este caso los causantes) el que, en su caso, va a ser suplido por el acta de notoriedad y, por tanto, por tal adquisición es por la que debe acreditarse haber satisfecho el impuesto, o la exención o no sujeción, si se pretende evitar la sujeción del acta de notoriedad a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Es decir, si no ha tributado por el contrato privado de compraventa por el que adquirieron sus padres el inmueble al estar prescrito, tendrán que tributar por el acta de notoriedad como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo que corresponda a la transmisión de bienes inmuebles.

Constatación de exceso de cabida de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados, de acuerdo a la certificación catastral. (Consulta nº V0450-12 de

28 de febrero de 2012 de la DGT)

No implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tampoco supone, por lo tanto, la configuración de una finca nueva sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos los cuales identifican la parte de la superficie objeto de consideración.

Respecto a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, la escritura pública de constatación de exceso de cabida, no está sujeta a gravamen por no tener por objeto cantidad o cosa valuable.

La matriz y las copias de la escritura notarial están sujetas a la cuota fija del artículo 31.1.

Por último, las contestaciones a las consultas emitidas por esta Dirección General tienen carácter vinculante para la Comunidad Autónoma encargada de la aplicación del tributo, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la misma en el ejercicio de sus competencias.

Escritura de rectificación de superficie. (Consulta nº V0402-12 de 22 de febrero de 2012 de la DGT)

Supone una ampliación objetiva del derecho de propiedad que implica para su titular un incremento patrimonial que legitima

la exigencia del tributo. (Art. 7.1. in fine). Si al tramitar el acta notarial se hubiera tributado por el concepto transmisión patrimonial onerosa y por la superficie que figura en el catastro, deberá entenderse, siempre que se constate la identidad entre la finca registral a que se refiere la escritura de 1991 y el acta notarial de 2005, que el incremento patrimonial que va a recoger la escritura que se plantea otorgar ya ha sido objeto de gravamen, en cuyo supuesto entraría en juego el artículo 4 impidiendo que pueda exigirse nuevamente el pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

BASE IMPONIBLE

Cesión de derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor antes de finalización en entrega del inmueble. (Consulta nº V0332-12 de 15 de febrero de 2012 de la DGT)

El cedente no tiene la condición de propietario del inmueble, pues en nuestro sistema jurídico la adquisición de la propiedad está condicionada a un doble requisito: la concurrencia del título, contrato de compraventa, que si ha tenido lugar, y el modo o entrega del bien que, por el contrario, aún no se ha producido.

Por otra parte, el artículo 8 del TRLITP establece que:

“estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) *En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los*

adquiere...”

Por lo tanto será sujeto pasivo del impuesto el adquirente del derecho.

Según establece el artículo 10.1 del mismo texto legal, la base imponible de la cesión de los derechos del contrato privado de compraventa:

“está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”.

A este respecto, el artículo 17.1 de la citada disposición aclara la forma de determinar la base imponible correspondiente a la transmisión de derechos, señalando que:

“1. En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.”

Por lo tanto, la base imponible estará constituida por el valor real del inmueble en el momento de la cesión del derecho.

CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Otorgamiento de una autorización para una instalación de producción de energía eléctrica. (S.T.S.J. de Aragón, 22 de febrero de 2012)

La cuestión controvertida se refiere a si se produce el hecho imponible del impuesto como consecuencia del otorgamiento de una autorización para una instalación de producción de energía eléctrica.

Para la Sala, la autorización administrativa origen de la liquidación impugnada reviste un carácter inequívocamente concesional, al no limitarse a la mera ampliación de la capacidad jurídica de la sociedad autorizada, mediante la habilitación para el ejercicio de una actividad (como es propio de las autorizaciones administrativas en sentido tradicional) sino atribuyendo a tal entidad un derecho no preexistente que le facultaba para gestionar la producción de energía eléctrica, es decir, para la gestión del servicio público.

Sobre la presencia del requisito del desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad, debe destacarse que, el otorgamiento de dichas autorizaciones administrativas implica la transferencia por parte de la Administración concedente y a favor del autorizado de una esfera de actuación inicialmente administrativa, que se integra en el patrimonio de dicho autorizado, pues es evidente que tiene un valor económico por sí misma.

BASE IMPONIBLE EN LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Cuantificación de la base imponible en una concesión administrativa para la instalación de producción de energía eléctrica. (S.T.S.J. de Aragón, 22 de febrero de 2012)

La liquidación cuestionada se debe a que se establece la base imponible, de acuerdo con el art. 13.4.b) del Texto Refundido del Impuesto atendiendo, como valor señalado por la Administración, al presentado por el interesado como presupuesto y fijado por la Administración para establecer la fianza a depositar y que se concreta en el 20% de dicho presupuesto, por ser la ampliación de la instalación equivalente a este porcentaje.

Tal criterio valorativo se adopta tras considerar que no se da el supuesto de hecho previsto en el art. 13.3 y en el apartado 4.a) del mismo artículo, y que expresamente se aceptan, ya que las alegaciones de la parte actora no permiten considerar arbitraria esta forma de concreción de la base imponible, dado que el presupuesto presentado por la sociedad, y aceptado para fijar la fianza, no fue cuestionado por la interesada, sin que la recurrente presente una propuesta concreta que permita excluir de dicho presupuesto partidas concretas, del mismo modo que si se hubiera aplicado, como argumenta la demandante, la regla de determinación de la base del anterior párrafo a) del art. 13.4 el resultado habría sido el mismo, pues al no tener plazo señalado de duración, la autorización otorgada, el importe de la base habría sido el equivalente al 100% del valor de los activos fijos afectos a la explotación que, a falta de otras especificaciones, debe identificarse con el valor de la inversión prevista, sin que la propuesta de la demandante de equiparar la base imponible con la cantidad determinada para la pres-

tación de la fianza sea aceptable al no tener respaldo legal alguno.

FIANZAS

Constitución de fianza. (S.T.S.J. de Cataluña, 1 de marzo de 2012)

La situación de controversia se debe a una escritura pública de compraventa con subrogación en préstamo con garantía hipotecaria y afianzamiento, donde la parte vendedora era dueña de la finca que se afecta a una hipoteca a favor de la entidad bancaria en garantía de un crédito en cuya cuantía pendiente de amortizar se subroga el adquirente del inmueble. Al mismo tiempo, terceras personas vinculadas con la sociedad compradora afianzaban, con carácter solidario, la garantía del crédito.

La parte actora considera que la constitución de la fianza no ha de estar sometida al AJD que le exige la Administración tributaria, porque la fianza se constituye en la misma escritura de compraventa y subrogación del comprador en un crédito hipotecario anterior y solo corresponde la tributación por el concepto del préstamo y no por la constitución de la garantía.

Para la Sala, la devolución de préstamo en el que se subroga la parte compradora se ha asegurado con dos garantías distintas, por la hipoteca y por la fianza, reforzando doblemente la confianza del acreedor, por lo que la constitución de las fianzas tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo. Resulta indiferente que la fianza no fuera constituida

en el momento en que se constituyó el préstamo, pues lo fue en la misma escritura de compraventa y subrogación en el préstamo, el cual mantuvo su plena vigencia y existencia. Por otra parte, en la escritura se estableció la previsión de constituir otras garantías personales o reales, por más que fuera una previsión genérica.

Modificación subjetiva del fiador. (S.T.S.J. de Galicia, 12 de marzo de 2012)

El motivo de litispendencia es una novación modificativa del préstamo hipotecario otorgado mediante escritura pública, por el que se sustituye el antiguo fiador del préstamo por uno nuevo y que, a entender de la Administración tributaria, tendría encaje en el art. 7.1.b) del TR del ITP y AJD.

Para la Sala, el Código Civil recoge en su art. 1204 junto con la novación extintiva en las relaciones contractuales, la novación modificativa que puede afectar al sujeto de las relaciones contractuales. En el presente caso, constituida la fianza en garantía del préstamo hipotecario en la persona de un fiador, la modificación subjetiva posterior no extingue el préstamo hipotecario por lo que no estamos ante una constitución de una nueva garantía sujeta a tributación sino en la simple modificación subjetiva del fiador, lo cual no altera en absoluto el préstamo con garantía hipotecaria.

Constitución de fianza con motivo de la subrogación y ampliación de un préstamo hipotecario. (S.T.S.J. de Castilla León, 16 de marzo de 2012)

La cuestión planteada consiste en determinar si la constitución de fianza con motivo de la subrogación y ampliación de un préstamo hipotecario tributa por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

En la medida en que no estamos ante una subrogación pura y simple en el préstamo hipotecario, sino que como resulta en el presente caso, se modifican las condiciones sustancialmente, el plazo y tipos de interés, no puede decirse propiamente que el préstamo garantizado con la fianza esté constituido con anterioridad, y en cambio tenemos que lo que resulta es que la garantía personal constituida es consustancial a las nuevas condiciones, y buena prueba de ello es su extinción una vez que el principal del préstamo quede reducido.

Existiendo en el presente caso simultaneidad entre la constitución de la fianza y la concesión del préstamo, la constitución de la fianza en garantía del préstamo tributa exclusivamente por el concepto de préstamo.

TRANSMISIÓN DE CREDITOS Y DE DERECHOS

Base imponible del “pase” (transmisión de derechos sobre una vivienda). (S.T.S.J. de La Rioja, 1 de marzo de 2012)

Se plantea la cuantificación de la base imponible en la cesión de derechos sobre una vivienda en los supuestos anteriores a la ley 4/2008 de 23 de diciembre por la que se suprime el gravamen sobre

el patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. Para la Administración tributaria, la base imponible no sólo es el precio del pase o precio que se paga al cedente, sino el valor íntegro del bien inmueble subyacente en la cesión.

Para la Sala, los argumentos de la Comunidad Autónoma no pueden prosperar porque ha de estarse a la normativa aplicable (anterior a la Ley 4/2008) y a la naturaleza del contrato realizado “contrato de cesión de derechos” y por tanto la base imponible se determina mediante el valor real del derecho cedido, porque el artículo 17 del TR del ITPyAJD ordena la aplicación del impuesto por iguales conceptos y tipos que el bien a cuya adquisición da derecho la cesión del contrato, sin prejuzgar la base imponible aplicable. No existiendo norma especial para la determinación de la base imponible debe aplicarse la vigente para la modalidad de TPO (valor real), y en consecuencia el valor real del derecho que se cede no puede ser coincidente con el valor del inmueble terminado. Lo relevante es el valor del derecho que se transmite, y es que al adquirir la condición de cedente en el contrato no se está comprando un derecho a recibir el inmueble, sino un derecho a adquirirlo pagando determinadas cantidades, lo que ha de valorarse no es el bien que va a adquirirse ejercitando el derecho sino el derecho mismo, cuyo valor depende de los desembolsos adicionales que han de realizarse.

Por otra parte el argumento de la reforma realizada por la Ley 4/2008 y su exposición de motivos, para establecer como base imponible el valor real del bien transmitido no puede prosperar porque ha de estarse a la interpretación sistemática de la normativa aplicable y no a una posterior.

TRANSMISIONES DE VALORES INMOBILIARIOS

Adjudicación en pago de deuda de las participaciones sociales de una Sociedad Limitada. (Consulta nº V 0005-12 de 10 de enero de 2012 de la DGT)

En cuanto a la posible sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 108 de la LMV, en principio no parece que sea posible su aplicación, pues, aun cuando se cumple el primero de los requisitos previstos, tratarse de una entidad inmobiliaria a la vista de la composición de su activo, sin embargo la adquirente de los valores no obtiene el control de la entidad, pues su porcentaje de participación en el capital social no supera el 50% del mismo, ni directa, ni indirectamente, por lo que no se produce la concurrencia conjunta de los requisitos exigidos en el citado apartado 2 del art. 108, siendo irrelevante que la adquirente sea la administradora única de la sociedad o el hecho de que las participaciones que se entregasen en pago de la deuda se hubieran emitido con primas de emisión.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

NO SUJECCIÓN

Aportación de un inmueble ubicado en Mallorca a una sociedad alemana de nueva creación.
(Consulta nº V0068-12 de 18 de enero de 2012 de la DGT)

La operación se realizará mediante escritura autorizada por notario español o extranjero, a través de una ampliación de capital o de una aportación del socio único sin implicar aumento de capital aunque sí de los fondos propios de la sociedad mediante la dotación de la correspondiente reserva.

La operación que proyecta realizar el consultante, constituye una operación sujeta al Título II del ITPAJD, según lo dispuesto en el artículo 19 del TRLITP siempre que la mencionada operación quede sometida al ámbito de aplicación territorial de este Impuesto.

A este respecto, el artículo 6.1.B) y C) del mencionado texto refundido, cuando define el ámbito de aplicación territorial del Impuesto en la modalidad de operaciones societarias, señala que el impuesto se exigirá:

“B) Por las operaciones societarias realizadas por entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que tengan en España la sede de dirección efectiva, entendiéndose como tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.
 - b) Que tengan en España su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.
 - c) Que realicen en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.
- C) Por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan

cualquier efecto, jurídico o económico, en España.”

Vista la normativa expuesta y la sucinta descripción de los hechos parece que la operación no quedaría sujeta por el concepto de operaciones societarias en España, al quedar fuera del ámbito de aplicación territorial del impuesto.

Esta exclusión, hace posible que la escritura donde se recoja dicha aportación quede sujeta al gravamen de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, al reunir todos los requisitos que establece el artículo.

CONSTITUCIÓN Y AUMENTO DE CAPITAL

Constitución de sociedades.
(Consulta nº V0315-12 de 14 de febrero de 2012 de la DGT)

SUJECCIÓN AL ITPAJD

La constitución de sociedades es uno de los hechos imponible de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

Este hecho imponible se refiere, en principio, a las personas jurídicas que tengan la calificación de sociedades. No obstante, el hecho imponible se extiende, por equiparación legal, a determinadas entidades que no tienen tal calificación, en concreto, a las enumeradas en el artículo 22 transcrito, que quedan equiparadas a sociedades a efectos de este impuesto.

EXENCIÓN EN EL ITPAJD:

La constitución de sociedades –y el resto de hechos imponibles contenidos en el apartado 11 del

artículo 45.I.B) del TRLITPAJD– es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias pero exenta.

La exención de la constitución de sociedades se extiende a la de todas aquellas entidades que tengan la consideración de sociedades a efectos del ITPAJD.

La exención de la constitución de sociedades resulta aplicable en todo caso, con independencia de que la contrapartida sea una aportación dineraria o aportaciones no dinerarias, porque el hecho gravado es la constitución de la sociedad no su contrapartida.

Aportación por uno de los socios a una sociedad de un inmueble de su propiedad a valor de mercado suponiendo una ampliación de capital. (Consulta nº V0258-12 de 7 de febrero de 2012 de la DGT)

La aportación de un inmueble a una sociedad limitada constituye hecho imponible tanto de transmisiones patrimoniales onerosas como de operaciones societarias por el concepto de ampliación de capital, el cual, ante la **prevalencia** de la **modalidad de operaciones societarias**, tributará en el ámbito de esta última por el concepto de aumento de capital, (artículo 19.1 del Texto Refundido), aunque exenta en virtud de lo establecido en el artículo 45.I.B) 11, en la redacción dada por el art. 3 del Real Decreto-Ley 13/2010 de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

La sujeción a la modalidad

de operaciones societarias determina, asimismo, la incompatibilidad con la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del TRITPAJD.

OPERACIONES DE REESTRUCTURACION

Motivo económico válido en la aportación no dineraria especial. (S.T.S 23 de abril de 2012)

El debate casacional se suscita en torno a si una ampliación de capital por aportación de créditos frente a terceros puede o no considerarse como una aportación no dineraria especial del artículo 108 de la Ley 43/1995 y, por ende, disfrutar de la exención prevista en el artículo 45.I.B), apartado 10, del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

El artículo 108, al referirse simplemente a “aportaciones no dinerarias”, permite que las mismas consistan en cualquier tipo de activos materiales o inmateriales, resultando indudable que los derechos de crédito frente a terceros son una clase de activo material. Resulta de aplicación a estas aportaciones no dinerarias especiales del artículo 108 de la Ley 43/1995 la necesidad de que respondieran a motivos económicos válidos.

Para la Sala, el Tribunal Económico-Administrativo Central podía y debía pronunciarse sobre la procedencia de la exención

dando contestación a las alegaciones de las partes, pero no le cabía alterar o completar, como hace en el presente caso, la fundamentación jurídica de la liquidación, cuestionando la existencia de un motivo económico válido en la operación realizada si la Administración tributaria liquidadora guardó silencio sobre tal circunstancia.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, al resolver el recurso de alzada, examinó si la operación se justificaba en motivos económicos válidos, cuestión novedosa, sin oír a las partes y, al concluir que no concurrían, empeoró la situación jurídica de la entidad recurrente, pues la Administración tributaria en ningún momento cuestionó su presencia en la operación litigiosa. Por tal motivo se acogió el recurso de casación.

Escisión total no proporcional. (Consulta nº V0013-12 de 12 de enero de 2012 de la DGT)

CONCEPTO DE ESCISIÓN TOTAL NO PROPORCIONAL

Los socios de la entidad escindida recibirán participaciones de las sociedades beneficiarias de la escisión en proporción distinta a la existente en aquella, la operación se califica como escisión total no proporcional. En concreto, cada una de las sociedades escindidas estaría participada por el padre y uno de los tres hijos con el mismo porcentaje que tenían en la sociedad consultante, esto es, en un 3,53%.

APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL PREVISTO EN EL CAPÍTULO VIII DEL TÍTULO VII DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Es requisito imprescindible para la aplicación del régimen fiscal especial, y doctrina reiterada de este Centro Directivo, el considerar que los patrimonios escindidos constituyan, cada uno de ellos, una rama de actividad en la propia entidad que se escinde en operaciones como la planteada en esta consulta.

Parece desprenderse la existencia de una sola actividad, arrendamiento de inmuebles, lo cual impediría la aplicación del régimen fiscal especial al no cumplir los requisitos establecidos en el citado artículo 83.2.2º del TRLIS.

CUESTIONES QUE AFECTAN AL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Reducción de capital con eliminación de la autocartera

En las disminuciones de capital, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas tal y como establece el artículo 25.4 del TRLITPAJD.

Sin embargo, la reducción del capital social mediante la amortización de acciones propias no da lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios.

Por lo tanto, esta operación,

aunque está sujeta a la modalidad de operaciones societarias, no motiva liquidación por dicho concepto.

Tampoco tributará por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, precisamente por estar sujeta a la modalidad de operaciones societarias.

Escisión total

A partir de 1 de Enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Por lo tanto, si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de escisión total, estaría no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos

documentados de dicho impuesto, pero dado que la operación descrita en el escrito de la consulta no tiene la consideración de operación de reestructuración, la constitución de las nuevas sociedades estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedades, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.

En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Escisión parcial de ramas de actividad. (Consulta nº V0125-12 de 24 de enero de 2012 de la DGT)

Se transmiten los útiles y la maquinaria necesarios para la realización de la actividad así como el personal afecto a la misma, por lo que, a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta podrá considerarse como transmisión de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica por sus propios medios.

En el supuesto de que los elementos transmitidos constituyan efectivamente una unidad económica autónoma en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, la transmisión estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Ello debe entenderse sin perjuicio de que

la transmisión de bienes inmuebles, si los hubiera, pueda quedar sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.5 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.

Esta sujeción no afectará, en cambio, a las existencias transmitidas.

Por otro lado, si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración –en este caso, por el concepto de escisión parcial de ramas de actividad, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

En caso contrario, la ampliación de capital de la sociedad a la que se traspasa la parte segregada estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de ampliación de capital, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, transcrito anteriormente, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE.

En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad

de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Canje de valores. (Consulta nº V0185-12 de 30 de enero de 2012 de la DGT)

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados.

Ahora bien, el hecho de que una operación resulte exenta no implica que no se deba presentar la autoliquidación del impuesto tal y como establece el apartado 4 del artículo 107 del reglamento del ITPAJD.

Escisión parcial financiera. (Consulta nº V0020-12 de 13 de enero de 2012 de la DGT)

APLICACIÓN DEL ART 108 DE LA LEY 24/1988, DE 28 DE JULIO, DEL MERCADO DE VALORES

Parece desprenderse del escrito de consulta que la nueva sociedad que se va a constituir cumple el requisito de composición de activo mayoritariamente inmobiliario (activo constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España), por lo que podría considerarse, en principio, que se cumplirían los requisitos exigidos por el apartado 2, letra a), del artículo 108 de la LMV para la aplicación del gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas, dado que tanto la propia entidad consultante, como el socio de dicha entidad van a obtener el control total de la nueva sociedad que se constituye.

Sin embargo, no se producirá en ningún caso el supuesto de gravamen previsto en la letra a) del artículo 108.2 en el supuesto de escisión total con creación de nueva sociedad, puesto que para ver si se cumplen los requisitos enunciados debe tenerse en cuenta el activo de la sociedad en cuestión en el momento de la operación (lo que se puede denominar como situación “ex-ante”), y en este caso en la nueva sociedad nunca existe previamente un activo mayoritariamente inmobiliario.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

Obra nueva por la reforma y rehabilitación de un edificio. (S.T.S.J. de Baleares, 28 de febrero de 2012)

La parte recurrente considera que no es procedente la liquidación del impuesto de obra nueva en su modalidad de actos jurídicos documentados por la reforma y rehabilitación de un edificio, ya que considera que ese impuesto se devenga por la construcción o ejecución de una obra nueva, que no es el caso, al tratarse de una reforma en un inmueble ya inscrito registralmente, sin que se modifiquen los metros de superficie sino simplemente se ejecuta una reorganización superficial, habiéndose realizado la correspondiente división de propiedad horizontal que sí fue objeto de liquidación.

Para el Tribunal, para que se produzca la sujeción al IAJD, es necesario que el acto reflejado tenga por objeto cantidad o cosa valuable, de forma que la reforma y rehabilitación en sí misma considerada que modifica estructuralmente toda la edificación y la moderniza y actualiza, y que ha accedido al registro de la Propiedad tiene un contenido económico como tal y por ello se constituye en hecho imponible que ha de tributar por ese impuesto y modalidad

En el presente caso se hizo una profunda rehabilitación modificán-

dose estructuralmente la edificación primitiva que se describió con sus nuevos elementos, conformando todo ello una edificación distinta de la primigenia y ello supone una mejora de la finca urbana, susceptible de poder ser inscrita en el Registro, por el cual se ha producido el hecho imponible.

Base imponible en la declaración de obra nueva. (S.T.S. 9 de abril de 2012)

La correcta forma de valorar la base imponible a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, declaración de obra nueva, es el valor real del coste de la obra al que se refiere el artículo 70 del Reglamento del ITP y AJD, y no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, siendo impropio determinar la valoración del inmueble, por lo que no resulta correcto el método técnico en el que se basa la determinación del valor del inmueble de la sentencia cuestionada, que aplica indebidamente el RD 1020/1993, sobre normas técnicas de valoración catastral y la normativa de VPO, y fija la base imponible a partir del valor catastral del inmueble, que surge de un módulo básico de repercusión (MBR) al que se le aplica unos coeficientes referidos tanto al suelo como a la construcción, siendo contrario a Derecho tal procedimiento de fijación de la base imponible.

Concepto de coste en la declaración de obra nueva. (S.T.S. 9 de abril de 2012)

Por lo que respecta a que se excluya de la base imponible del Impuesto gastos correspondientes a la redacción del proyecto, honorarios profesionales, gastos generales, beneficio empresarial, gastos de financiación y cualesquiera otros que son ajenos al propio concepto de coste, debe advertirse que el art. 70.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone que la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare. Esta norma de determinación de la base imponible en la declaración de obra nueva plantea indudables problemas interpretativos ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe calcularse.

Nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva. Y el art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, establece que "la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella. No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas,

precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material". El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS

Pacto de igualación de rango hipotecario. (S.T.S.J. de Castilla y León, 23 de febrero de 2012)

La cuestión controvertida gira sobre una escritura de préstamo hipotecario que formaliza segunda hipoteca sobre una finca sobre la que ya existe una primera hipoteca, a favor del mismo acreedor y con el mismo deudor. Para la Administración tributaria, la escritura contiene dos convenciones, la hipoteca y el pacto de igualación de rango de la segunda hipoteca con la primera.

Para el Tribunal, el A.J.D. es un gravamen documental que se exige tantas veces como convenciones se documenten. El artículo 30.1 del TR del ITPyAJD, prevé que en las

igualaciones de rango la base imponible se determine por el total importe de la responsabilidad hipotecaria correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar. El cambio de rango de hipoteca es un hecho imponible distinto al de constitución de la hipoteca misma. En la escritura hay dos negocios, la constitución de hipoteca y el pacto de igualación de rango. Esta última convención tiene autonomía jurídica y contenido económico.

La alteración de rango tiene contenido y consecuencias económicas. Y ello porque la hipoteca que ha mejorado merced al pacto obtiene una preferencia para el cobro en el momento de su ejecución. Hay un hecho imponible merced a ese pacto, aunque se trate del mismo acreedor, porque la alteración del rango hipotecario altera la prioridad en el cobro llegado el momento de la ejecución, se gana una preferencia en perjuicio de otra, ventaja jurídica y económica valuable e inscribible en el registro.

Liberación de la responsabilidad hipotecaria. (S.T.S.J. de Asturias, 7 de febrero de 2011)

Las cuestión planteada deriva de la segregación de una finca y su posterior venta, donde la adquirente la agrupa a otra finca de su propiedad, solicitando y obteniendo de la entidad financiera, la liberación de toda responsabilidad hipotecaria de la parcela resultante de la segregación de la finca matriz, de forma que sea esta última la que continúe respondiendo de la totalidad del préstamo hipotecario en su día suscrito. Para la adquirente/recurrente, aunque en la escritura en la que se formalizó

la operación, se habla de redistribución de responsabilidad hipotecaria, no existe tal distribución de responsabilidad entre las dos fincas, la segregada y la finca matriz, sino que, se libera la primera de dicha responsabilidad y asunción de toda la responsabilidad por la segunda.

Para la Administración tributaria, la operación debe tributar por AJD, opinión que es compartida por la Sala, toda vez que, cuando se liberó de responsabilidad hipotecaria a la parte segregada, supone una alteración del objeto del derecho real de hipoteca, pues queda reducido a la finca matriz resultante de la segregación, excluyendo la parte segregada, produciéndose una novación del negocio hipotecario por alteración de su objeto, por lo que, con independencia de la denominación que las partes den al hecho o acto jurídico, la verdadera naturaleza en el caso presente, supone una cancelación parcial de la hipoteca sobre la parte segregada, que con anterioridad a ello era el objeto del inicial negocio hipotecario, lo que supone un acto jurídico independiente del anterior, que debe quedar sujeto.

AGRUPACIÓN DE FINCAS

Agrupación de fincas. (S.T.S.J. de Castilla León, 9 de febrero de 2012)

Sostiene la demanda que la agrupación de dos fincas lo es del suelo y no del vuelo, porque las cuatro edificaciones que existen en ellas han sido objeto de declaración de obra nueva por la que ya se tributó en el impuesto sobre actos jurídicos documentados, no resultando admi-

sible una nueva y doble imposición ahora con motivo de la agrupación.

Para la Sala, el artículo 45 del Reglamento Hipotecario contempla la operación de agrupación de fincas como una operación registral en la que no cabe escindir componentes. Los artículos 8 y 9 de la Ley Hipotecaria y el artículo 44 de su Reglamento desarrollador no otorgan sustantividad propia a las edificaciones que permita su contemplación aislada de las fincas en las que se encuentran. Cuando el reglamento hipotecario y el reglamento regulador del impuesto se refieren sólo al suelo, lo dicen expresamente, utilizando los términos “suelo” o “terreno”; mientras que la utilización del término “finca” significa una referencia a una realidad fáctica en su integridad. Por otra parte, la declaración de obra nueva por la que se tributó en su día es un negocio jurídico distinto y distante de la agrupación de fincas que ahora se contempla, no guarda relación de causalidad con ella ni interfiere para nada con la posible tributación posterior por este concepto que es otro, y como tal hecho imponible diferenciado recibe un tratamiento fiscal en la ley independiente del que pudieron obtener en su día las declaraciones de obra nueva.

PROPIEDAD HORIZONTAL

Cambio de los coeficientes de una finca por ser erróneos los iniciales, sin existir ampliación ni modificación de la misma. (Consulta nº V0032-12 de 16 de enero de 2012 de la DGT)

La mera modificación de los coefi-

cientes de participación en la propiedad de un edificio en régimen de propiedad horizontal y su formalización en escritura pública, sin alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio en dicho régimen, no supone un acto liquidable por dicha modalidad, ya que no se ha producido el hecho imponible configurado en el artículo 7 del Texto Refundido, consistente en la transmisión onerosa de un bien o derecho.

Constitución de una comunidad inmobiliaria. (Consulta nº V0245-12 de 3 de febrero de 2012)

En la escritura que pretenden realizar se dan varias convenciones diferentes: conversión de una parcela, elemento privativo propiedad del promotor, en elementos comunes propiedad de los titulares de las viviendas y consecuente variación de las cuotas de participación de los elementos privativos.

CONSTITUCIÓN DE UNA COMUNIDAD INMOBILIARIA

No está sujeta al concepto de actos jurídicos documentados al no contener contenido valuable.

CONVERSIÓN DE UNA PARCELA, ELEMENTO PRIVATIVO PROPIEDAD DEL PROMOTOR, EN ELEMENTOS COMUNES PROPIEDAD DE LOS TITULARES DE LAS VIVIENDAS

Constituye una transmisión de bienes inmuebles que deberá tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido si no tributó en su momento.

VARIACIÓN DE LAS CUOTAS DE PARTICIPACIÓN DE LOS

ELEMENTOS PRIVATIVOS DE LA MANZANA

No supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna.

División horizontal de un inmueble, y disolución de la comunidad hereditaria. (Consulta nº V0022-12 de 16 de enero de 2012 de la DGT)

La disolución se realiza en proporción a las respectivas cuotas de participación, sin excesos de adjudicación, dejando un local comercial en proindiviso.

Se producen dos convenciones diferentes:

DIVISIÓN HORIZONTAL DEL EDIFICIO

El artículo 31.2 del TRLITP establece que:

“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo

previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos. “.

Por otro lado, el artículo 30.1 del texto refundido establece, en cuanto a la base imponible del impuesto, en la modalidad Documentos Notariales de Actos Jurídicos Documentados, que:

“En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servir de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”

DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD HEREDITARIA

La disolución del condominio sobre los inmuebles en las que se desarrollen actividades empresariales (o se hayan desarrollado) por un periodo superior a tres años debe tributar por la modalidad de operaciones societarias como disolución de sociedad, pues tal comunidad de bienes se constituyó por un acto “mortis causa” y debió tributar en su momento como constitución de sociedad.

Nada dice la consultante sobre el desarrollo de actividad empresarial en la referida finca, por lo que cabe entender que ni se realiza ni se ha realizado actividad económica alguna; en consecuencia, no procede tributar por la modalidad de operaciones societarias, por el concepto

de disolución de sociedad.

No obstante, se advierte que si se ha efectuado actividad económica, la disolución de la comunidad hereditaria sí estará sujeta a dicho gravamen.

Por el contrario, si, como parece, la comunidad hereditaria no ha realizado actividades económicas, su disolución sólo deberá tributar, en su caso, por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, pero no por la de transmisiones patrimoniales onerosas, pues la disolución de una comunidad de bienes no supone transmisión patrimonial alguna.

Así mismo, la adjudicación de los bienes en proporción a las cuotas de participación, evita la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por los posibles excesos de adjudicación, que el consultante manifiesta que no se producen.

Por otro lado, la disolución de la comunidad hereditaria objeto de consulta cumple los cuatro requisitos exigidos para tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Por último, cabe señalar que si la nueva comunidad de bienes resultante de la disolución de la comunidad hereditaria, en este caso de origen inter vivos, va a realizar actividades económicas, su constitución estará sujeta al concepto de operaciones societarias, aunque estaría exenta en virtud del artículo 45.I.B.11 del TRLITP.

División horizontal y extinción del proindiviso en una misma escritura. (Consulta nº V0089-12 de 20 de enero 2012 de la DGT)

Aunque se realice una sola escritu-

ra se producirán dos convenciones diferentes, una de ellas es la división horizontal del edificio y otra es la disolución de la comunidad y cada una de ellas deberá tributar de manera independiente.

CUOTA TRIBUTARIA VARIABLE

Novación de un contrato de arrendamiento financiero. (Consulta nº V0082-12 de 19 de enero de 2012 de la DGT)

Se establece una carencia del pago del coste del bien de dos años durante el cual sólo se pagarán intereses.

La escritura a que se refiere la consulta es inscribible en el Registro de la Propiedad en los términos del artículo 2 de la Ley Hipotecaria.

Por otro lado, el acto contenido en la escritura, modificación de un contrato de arrendamiento financiero anterior estableciendo un periodo de carencia del pago de las cuotas, no constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITP y AJD, ni del Impuesto de Sucesiones o Donaciones.

Por tanto solo queda por determinar si dicha escritura tiene por objeto cantidad o cosa valuable, debiendo concluirse en sentido negativo: lo valuable, el contrato de arrendamiento financiero, ya tributo en la escritura de constitución del mismo, no produciéndose ahora más que una modificación relativa a la forma de pago de dicho contrato, que no supone una ampliación de su contenido por la que se deba tributar.

Subrogación de créditos hipotecarios. (Consulta nº V0403-12 de 22 de febrero de 2012 de la DGT)

El ámbito de aplicación de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, se extiende a la subrogación de préstamos hipotecarios en los términos y con las condiciones en ella regulados, pero no a la subrogación de créditos hipotecarios.

La escritura relativa a un crédito hipotecario consistente en la prórroga del vencimiento de la disponibilidad del crédito sin modificar la responsabilidad recayente sobre las hincas hipotecadas carece de contenido económico, por lo que no estará sujeta a la cuota variable del Documento Notarial, sino tan solo a la cuota fija a que se refiere el apartado 1 del artículo 31 del TRITPAJD.

Segregación, agregación, agrupación, obra nueva y división horizontal. (Consulta nº V0365-12 de 20 de febrero de 2012 de la DGT)

Ninguna de las operaciones planteadas se configura como hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, en ninguno de sus apartados A ó B.

En cuanto a la tributación por la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados:

- ❖ En las distintas operaciones de segregación, agregación y agrupación, la base imponible sería el valor de la finca segregada, el valor de la finca agregada a otra mayor, o el valor de las fincas agrupa-

das, respectivamente.

- ❖ En la escritura de modificación o ampliación de la obra nueva en construcción y de la división horizontal la base imponible se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 70 que se aplicará al total valor de la obra nueva
- ❖ En la modificación de la declaración de obra nueva en construcción y de las cuotas de la división horizontal como consecuencia de la segregación constituye una operación carente de contenido económico al no haber obra nueva cuyo valor real pueda ser tenido en cuenta.
- ❖ En la declaración de obra nueva, la base imponible será el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

Subrogación en un arrendamiento financiero. (Consulta nº V0366-12 de 20 de febrero de 2012 de la DGT)

La subrogación conlleva, exclusivamente, el cambio de la persona del arrendatario financiero sin afectar al contenido del contrato inicial, por lo que puede entenderse que se produce una continuación del mismo en todos sus términos, salvo en la persona obligada como arrendatario financiero.

En este sentido cabe señalar que la jurisprudencia ha entendido que la subrogación por cambio de contratante supone una novación del contrato, pero que, salvo que exista expresa voluntad de las partes, no se trata de una novación extintiva, sino meramente modificativa, operándose una sucesión particu-

lar en la persona del obligado por el contrato, pero permaneciendo la misma relación contractual aunque con persona distinta (sentencias de 25 de abril de 1975 y 11 de febrero de 1979).

Si se produce la subrogación del nuevo arrendatario financiero en la posición del anterior arrendatario sin más modificaciones en el contrato, debe entenderse que la subrogación, al no producir inscripción distinta de la que origina la propia cesión del contrato de leasing, no verificaría los requisitos del artículo 31.2 y por tanto no estaría sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados.

Ahora bien, para que esto se produzca, el arrendatario financiero inicial ha tenido que realizar una cesión del contrato de leasing, la cuestión de si la transmisión de unos contratos de arrendamiento financiero debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) o el IVA, depende, en primer término, de una circunstancia de carácter subjetivo, la condición que ostente el transmitente del bien. Así resulta de lo dispuesto en los artículos 7.5 del TRLITP y por el artículo 1 y 4. Uno de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Dada la naturaleza de este tipo de contratos, que tiene que ser realizada por empresarios o profesionales y estar afectos a la actividad, debe concluirse que la operación se encuadra en el ámbito del IVA y por tanto no estará sujeta concepto de transmisiones patrimoniales onerosas por el ITPAJD.

Ahora bien, al no estar suje-

to a transmisiones patrimoniales onerosas cuando los contratos de arrendamiento financiero tienen por objeto inmuebles, la transmisión se documentará en escritura pública para su inscripción en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria, lo que determina que al tratarse de escrituras públicas que tienen por objeto cantidades, que cumplen con los demás requisitos previstos en el artículo 31.2 del TRITPAJD.

Disolución Parcial del proindiviso.
(Consulta nº V0055-12 de 17 de enero de 2012 de la DGT)

La disolución del pro indiviso existente sobre unas fincas adjudicando a dos de los comuneros dos pisos en pleno dominio en función de las cuotas que ostentan en la comunidad y el resto de los pisos en pro indiviso entre el resto sin que exista compensación económica entre ellos es considerada como transmisión por parte de un copropietario de sus respectivas cuotas de participación en la comunidad de bienes sobre unas fincas a otros de los copropietarios, constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, sin que pueda entenderse que se extingue la comunidad de bienes al permanecer más de un titular como copropietario.

La sujeción de la transmisión de las participaciones sobre las fincas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide que la escritura pública en la que se formalice dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Disolución parcial de proindiviso.
(Consulta nº V0030-12 de 16 de enero 2012 de la DGT)

La disolución del pro indiviso existente sobre seis parcelas adjudicando a cada uno de los cinco hermanos una finca en pleno dominio y en pro indiviso la parcela restante en distintos porcentajes, en función de las diferentes superficies de cada una de las parcelas.

El hecho de que una parcela permanezca en pro indiviso entre los cinco hermanos es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de la comunidad de bienes.

La comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, manteniéndose el número de copropietarios, la modificación no es subjetiva sino objetiva, reduciéndose en cuanto a su contenido, pues ahora no recae sobre cinco fincas sino solo sobre una.

En consecuencia, la operación que se realiza es la transmisión de cuotas de participaciones indivisas sobre unas parcelas que efectúan los copropietarios entre sí, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta dicha operación.

La sujeción de la transmisión de las participaciones sobre las fincas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide que la escritura pública en la que se formalice dicha operación quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

EXENCIONES

OBJETIVAS

Improcedencia de la equiparación de la cancelación de una condición resolutoria expresa como cancelación de hipoteca. (S.T.S.J. de Galicia, 27 de febrero de 2012)

La litispendencia se centra en una escritura pública de cancelación de la condición resolutoria expresa establecida en garantía del pago aplazado de una compraventa de bienes inmuebles, debe tributar o no por Actos Jurídicos Documentados.

La equiparación de las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas del artículo 11 de la LH con las hipotecas, se establece únicamente en el marco del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, de modo que la exención de la cancelación de hipoteca de la modalidad tributaria de actos jurídicos documentados no es extensible a la de aquellas. Si el legislador pretendiese tal equiparación la hubiera establecido expresamente en el Título IV del mentado texto legal que lleva por rúbrica “Disposiciones Generales”, por tanto, al preverse exclusivamente en el marco de transmisiones patrimoniales, ya que se regula en el artículo 7 del Título I “Transmisiones Patrimoniales” sin que en el Título III dedicado a los “Actos Jurídicos Documentados” se contenga análoga previsión, sólo las primeras copias de las escrituras notariales que documenten la cancelación de hipoteca estarán exentas del pago del impuesto en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, pues en este ámbito la Ley no contempla expresamente una equiparación entre la cancelación de hipoteca y de condiciones resolutorias del artículo 11 LH.

CUESTIONES COMUNES

COMPROBACIÓN DE VALORES

Inspección visual del perito en la valoración de inmuebles. Recurso de casación para la unificación de doctrina. (S.T.S. 9 de abril de 2012)

No puede acogerse el criterio sobre la necesidad de la visita del técnico funcionario a la obra cuyo coste debe valorar, puesto que la variabilidad circunstancial de esta exigencia, ligada al tipo de inmueble y al objeto de la valoración, es lo que lleva a considerar que el distinto resultado del proceso y consiguientes pronunciamientos judiciales, son fruto de la concreta valoración de la prueba en cada caso y no implican una contradicción de doctrina, pues la diferencia en los pronunciamientos aparece justificada como respuesta a las concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto.

Tal diferencia no responde a una diversa y contradictoria interpretación de la norma, cuya corrección constituye el fundamento y objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina, sino a la específica valoración de las pruebas, que justifica la divergencia en la solución adoptada.

PROCEDIMIENTO

Competencia para la interposición del recurso de alza. (S.T.S 23 de abril de 2012)

El interesado argumenta que el recurso de alzada se debe interponer por el órgano con competencia para hacerlo. Explica que, el escrito de interposición no aparece firmado por el Director General de Tributos, que era el competente para promoverlo, sino por un órgano inferior a éste, el Subdirector General de Administración Económico-Financiera de los Tributos, y, aun cuando reconoce que la inclusión de la expresión «P.S.» en la firma del recurso apunta a la existencia de una suplencia, considera que la misma debía acreditarse por el órgano administrativo recurrente, y como en el expediente no consta evidencia documental alguna que soporte la actuación del firmante, no cabe entender interpuesta la alzada por el órgano competente.

Para el Tribunal no se puede entenderse que el recurso haya sido interpuesto por órgano incompetente, ya que no tratándose de un supuesto de delegación de competencias, ni de delegación de firma, solo puede interpretarse que la actuación del Subdirector General de Administración

Económico-Financiera de los Tributos se produjo en atención a lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 30/1992. Y al ser así, aun cuando no conste la concreta circunstancia, vacante, ausencia o enfermedad del titular de la competencia, que determinó la firma del escrito por el Subdirector General de Administración Económico-Financiera de los Tributos en calidad de suplente, de ahí no se deriva que el recurso haya sido promovido por un órgano manifiestamente incompetente, puesto que dicha circunstancia no trasluce una incompetencia manifiesta, a lo sumo desvela una anomalía, la falta de especificación del hecho determinante de la suplencia, cuya concurrencia no priva al acto de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin y que, por tanto, sólo tendría relevancia invalidante si hubiese producido indefensión a la interesada, que no es el caso.

Planteamiento en vía judicial de nuevos motivos no presentados en vía administrativa. (S.T.S.J. de Castilla León, 14 de noviembre de 2011)

En vía administrativa se solicitó devolución de una cantidad concreta por ingresos indebidos por error de cómputo del ajuar familiar. A ello se añade ahora en vía judicial una mayor devolución de ingresos indebidos derivada de nuevos motivos de rectificación de la autoliquidación que no se plantearon en vía administrativa. Resulta así que en esta vía judicial se pide una mayor devolución

que la solicitada en vía administrativa, con lo que tenemos una desviación procesal que denuncia la demandada y que conlleva la estimación de la inadmisibilidad del recurso al respecto.

Medios probatorios de la residencia habitual. (S.T.S.J. de Aragón, 16 de noviembre de 2011)

La cuestión controvertida se circunscribe a determinar en qué Comunidad tenía la fallecida su residencia efectiva. El criterio de conexión a aplicar es el de la residencia habitual del causante de la sucesión, que es un concepto jurídico concreto y determinado, siendo la determinación de la residencia habitual una cuestión de puro hecho y, por tanto, eminentemente probatoria.

La parte recurrente manifiesta que la causante tenía su residencia habitual en Madrid, alegando que ésta padecía una minusvalía, pero no queda acreditado que las dolencias que padecía (hipertensión esencial, le impidieran llevar una vida independiente. Por otra parte, la declaración del IRPF del ejercicio 2008 se presenta en la provincia de Madrid, declarando el domicilio habitual en Madrid, sin embargo tal declaración se produce con posterioridad a la muerte de la causante, y fue presentada por su hijo, cuando ya se había suscitado el tema competencial entre las dos comunidades autónomas. La anterior declaración del IRPF del año 2006 se presentó en la oficina de un banco en Madrid, pero dicho dato lo único que significa es que se encontraba en Madrid al tiempo

de presentar la declaración, pero no contiene modificación del domicilio de la declarante. Por último, se aportan declaraciones de quien identifica el recurrente como Presidente de la APA y de quien manifiesta ser la Presidenta de la Comunidad de Propietarios de la Urbanización del recurrente, pero ni de dichos documentos se desprende que la causante hubiera residido en Madrid los 183 días exigidos en la norma, ya que su contenido declarativo es compatible con la existencia de visitas más o menos habituales de la causante a dicha localidad en la que residía su hijo, y además no es el propio de una certificación oficial.

Caducidad y prescripción. (S.T.S.J. de Galicia, 21 de noviembre de 2012)

El motivo del recurso es la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, en conexión con la caducidad del procedimiento de comprobación de valores.

Para la Sala, la cuestión que en el presente caso acontece no es tanto si concurre caducidad del procedimiento de comprobación de valores y, razonablemente, del procedimiento de gestión cuanto si, aún en tal concepto concurre la prescripción. En el presente caso, el momento en que en el trámite de propuesta de liquidación y audiencia de los interesados, lo que se anuncia son liquidaciones “de oficio” por parte de la Administración, a cada uno de los recurrentes, con fecha 4 de enero de 2006, notificadas el día

10 siguiente. Los recurrentes parecen entrever en ello una declaración de caducidad implícita de lo actuado hasta entonces, desde el 6 de marzo de 2002. Si tal es el caso, al entender caducado el procedimiento, la prescripción no concurre pues el término de cuatro años aplicable al caso, no ha transcurrido entre la fecha del 10 de enero de 2006 y el 23 de marzo de 2002.

Ahora bien, no puede confundirse la extensión del plazo de caducidad y sus efectos, con los que son propios del instituto de la caducidad. En el primero, la propuesta de liquidación y audiencia es un trámite más que se incardina en el máximo de duración legal; pero, en el segundo, la propuesta de liquidación y trámite de audiencia reviste los caracteres interruptivos de la prescripción, en cuanto acción administrativa con conocimiento formal del sujeto pasivo conducente a la liquidación del tributo devengado. Se trata, por tanto, de una actuación que, cualquiera que sea la tesis que se mantenga sobre la caducidad en el presente caso, en todo caso, implica la interrupción del plazo de prescripción.

DESLINDE IVA-TIPO

SEGUNDA ENTREGA

Alquiler de viviendas promovidas por el arrendador por periodos de diez meses cada año. (Consulta nº V0286-12 de 9 de febrero de 2012 de la DGT)

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20, apartado uno, número 22 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

“Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización

de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

(...):”

Según el tenor literal del mencionado precepto, la entrega que realice el consultante promotor de las viviendas tendrá la consideración de primera transmisión, sujeta por tanto y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Los contratos de alquiler descritos en la consulta no darán lugar a la aplicación del segundo párrafo del artículo 20.Uno.22º A), ya que no suponen la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años, ni por el propietario ni por el arrendatario. Por tanto, no se considerará que la venta posterior de las viviendas constituya una segunda transmisión de modo que el consultante deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ejercicio anticipado de una opción de compra. (S.T.S. 4 de junio de 2012)

Cuando el artículo 20.Uno.22, de la Ley del IVA establece la excepción a

la exención no está exigiendo que la opción de compra se ejercite en un determinado plazo, por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operará sus efectos, y, por tanto, la entrega de las edificaciones estará sujeta al IVA, y no al ITP y AJD. Mediante el ejercicio de la opción se pone fin al arrendamiento financiero, pues este no sólo termina por el transcurso de los plazos, sino cuando, por propia voluntad de las partes, se decide llevarla a cabo. Y, aunque en el caso presente, pudiera pensarse que en el momento de celebración del contrato regía un mínimo de duración de estos arrendamientos, lo cierto es que, cuando se ejercita la opción, este requisito ya no existía legalmente, y nada impedía que los contratantes, pudieran anticipar la opción por su propia voluntad.

Por otra parte, no debe olvidarse que se está en presencia de operaciones realizadas entre empresarios, en que lo normal es la sujeción al IVA, y no al ITP y AJD, de tal forma que el sistema de neutralidad, mediante la repercusión se vería afectado a través de una interpretación extensiva de la exención, cuyo carácter restrictivo viene impuesto por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria.

PATRIMONIO EMPRESARIAL

Transmisión de un complejo inmobiliario. (Consulta nº V0318-12 de 14 de febrero de 2012 de la DGT)

El patrimonio está constituido por una única finca registral y compuesto por varios edificios

anexos de uso industrial y terciario que tiene arrendados, subrogándose la entidad adquirente en los contratos de arrendamiento.

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

En la contestación vinculante de 23 de febrero de 2009, N° V 0360-09, se concluyó, ante hechos similares, que “la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, en este caso un centro comercial, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al constituir mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos”.

A partir de dicho antecedente y considerando que la dotación de medios organizativos se ha realizado por un tercero que cesará en la misma y que el objeto de la compraventa está constituido, en última instancia, por la entrega de un inmueble arrendado, la operación supone una mera cesión de bienes y derechos que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos.

En consecuencia, la transmisión del inmueble objeto de consulta estará sujeta pero exenta del Impuesto sin perjuicio a la renuncia de la aplicación de la exención

en los términos señalados en el transcrito artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

Transmisión de una unidad económica capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.
(Consulta n° V0039-12 de 17 de enero de 2012 de la DGT)

No será objeto de transmisión el inmueble en el que se viene desarrollando la actividad.

ANÁLISIS DE LA SUJECIÓN AL IVA

Parece razonable considerar que los elementos transmitidos desvinculados del inmueble donde radican, esto es la propia fábrica, no pueden desarrollar independientemente y aisladamente la actividad de fabricación.

En este sentido, la instalación fabril es algo más que un mero contenedor de los elementos que van a transmitirse, pues necesariamente en una actividad de fabricación como la descrita en el texto de la consulta, el diseño y las características técnicas y operativas del inmueble pudieran ser determinantes para que puedan desarrollarse la actividad de fabricación, constituyendo estos inmuebles un elemento consustancial y necesario para la misma.”

En el supuesto considerado, puede deducirse tratándose de una actividad de fabricación de material sanitario, que los inmuebles que no van a ser objeto de transmisión precisan de una serie de características específicas y necesarias para que el resto de los elementos transmitidos desvinculados del mismo puedan desarrollar de forma autónoma

la referida actividad económica.

Debe tenerse en cuenta que el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.1° de la Ley 37/1992, no exige que el adquirente beneficiario de la escisión vaya a desarrollar la misma actividad económica que realizaba la transmitente.

Sin embargo, en el supuesto considerado, parece deducirse que van a ser objeto de transmisión algunos de los elementos de determinadas fábricas en funcionamiento.

En estas circunstancias, puede deducirse que los elementos transmitidos desvinculados de los propios inmuebles, fábricas, no constituyen, en cada caso, la transmisión de una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

En consecuencia y a falta de otros elementos de prueba, las referidas transmisiones efectuadas a cada una de las sociedades beneficiarias, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

ANÁLISIS DE LA SUJECIÓN AL ITPAJD

Dado que la operación descrita tiene la consideración de aportación no dineraria especial del artículo 94 del TRLIS, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

NO SUJECCIÓN

Donación a un no residente efectuada mediante transferencia bancaria desde una cuenta en una entidad situada en el extranjero. (Consulta nº V0152-12 de 26 de enero de 2012 de la DGT)

En una donación de un matrimonio residente en España a un hijo residente en Estados Unidos, conviene recordar que los artículos 6 y 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecen que están obligados a tributar en nuestro país, tanto los sujetos pasivos que tengan su residencia fiscal en España, como todos aquéllos que adquieran bienes o derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Teniendo en cuenta lo anterior, las donaciones de cantidades dinerarias por parte de un donante con residencia fiscal en España a donatarios con residencia fiscal en Estados Unidos, son operaciones no sujetas a tributación en nuestro país, siempre que, como sucede en el supuesto del escrito, el dinero objeto de la donación

en el momento de realizarse esta no esté situado en España.

ADQUISICIÓN POR DONACIÓN U OTRO NEGOCIO JURÍDICO GRATUITO E INTER VIVOS

Renuncia al derecho de asunción preferente. (Consulta DGT V0056-12 de 17 de enero de 2012 de la DGT)

La renuncia por parte de dos socios a su derecho de asunción preferente en favor del adquirente de dos participaciones sociales, en la ampliación de capital que pretenden llevar a cabo a fin de equiparar los derechos políticos y económicos del citado adquirente, constituye hecho imponible del Impuesto de Donaciones en cuanto tiene la consideración de negocio jurídico gratuito e inter vivos.

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto y en puntual contestación a las dos preguntas formuladas, la donación solo se tiene en cuenta, efectiva, para hallar el tipo medio aplicable a la donataria y ahora heredera (a) y lo donado se considera integrado en el caudal hereditario, sin descontarse lo pagado en su momento (b).

DEUDAS

DEDUCIBLES

Deducción de un préstamo hipotecario sobre un inmueble transmitido por legado. (S.T.S.J. de Andalucía, 1 de diciembre de 2011)

Se lega un local con un préstamo hipotecario que se asume por la legataria. La Administración no admite la deducción en base a lo dispuesto en el art. 12 de la Ley 29/1987, por entender que únicamente se podrá deducir del valor real las cargas y gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que disminuyan su valor, como los censos y las pensiones, de las que deben excluirse las que constituyan obligación personal, y las que no supongan disminución del valor del inmueble como las prendas y las hipotecas.

Para la Sala, se acredita por la escritura pública de adición y adjudicación de herencia, el préstamo hipotecario que grava el local comercial. Está acreditada la deuda de la herencia contraída por la causante y transmitida en el legado y la deuda no es en favor del legatario, sino que el mismo ha de asumirla al haberle sido transmitida por el referido legado, lo que conlleva la anulación de la liquidación al no haberse realizado la deducción mencionada.

AJUAR DOMÉSTICO

Computo del ajuar doméstico en caso de existencia de legados de cosa determinada. (S.T.S.J. de Castilla León, 14 de noviembre de 2011)

El recurso se limita a determinar si procede o no la rectificación de la autoliquidación como consecuencia de proceder la disminución de la base imponible aplicable a los recurrentes, reduciendo la cuota de ajuar doméstico que se les computa.

La Sala estima el recurso en la medida en que aunque a efectos de determinar el caudal hereditario deba tenerse en cuenta el ajuar doméstico, lo cierto es que en el caso de la existencia de legados de cosa determinada, no se suma al valor de dicha cosa el valor proporcional del ajuar doméstico para determinar la participación individual en el caudal hereditario neto que determina la base imponible, por lo que efectivamente en la medida en que en la liquidación se incluyó la parte proporcional del ajuar que resulta de aplicar el porcentaje del tres por ciento sobre el valor del legado de bienes ciertos y determinados, ha de restarse dicha cantidad y únicamente computar a efectos de cálculo de la base imponible el porcentaje del tres por ciento en concepto de ajuar doméstico que resulte de aplicar ese porcentaje al valor de los bienes recibidos por los recurrentes en virtud del legado de bienes no concretos y determinados que resulta del testamento.

MEDIOS DE COMPROBACIÓN DE VALOR

El fondo de comercio para valorar acciones. (S.T.S.J. de Galicia, 21 de noviembre de 2012)

Siendo como es una valoración en la que son posibles distintos métodos para llegar al mismo fin, en el presente caso (artículo 57, apartados 1 y 2 LGT) no se afirma indefensión en relación con los cálculos de la Administración, sino que se propugna un método distinto en sustitución de otro debiendo reseñarse, de una parte, que la utilización del fondo de comercio en el informe aportado por los recurrentes se rechaza habida cuenta de que introduce cierta dinamicidad en cuanto a las expectativas futuras pero no contempla muchas variables importantes de cálculo, por lo que no consideran válido para el cálculo, al margen de no considerar que tenga una base técnica solvente. Tal afirmación no sirve para desautorizar tal modo de comprobación ni en general ni, en relación con las conclusiones a que llega, entre las que es de resaltar, tal como señala el Jefe del Servicio de Inspección tributaria, que debe contemplarse la aptitud de la empresa de generar beneficios con el fin de no llegar al mismo valor en empresas de idéntico patrimonio neto que generen, respectivamente, beneficios y pérdidas.

La utilización del fondo de comercio (no se alega defecto de motivación en relación con este método) en un caso similar ha sido estimada correcta, en cuanto a su presencia en la valoración, en reciente sentencia de 17 de marzo de 2011.

Donación de una renta vitalicia. (Consulta nº V0146-12 de 25 de enero de 2012 de la DGT)

Uno de los hechos imponibles del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, conforme al artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, es “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos”, estableciendo el artículo 9 b) de la ley que, en tal supuesto, la base imponible estará constituida por “el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueran deducibles”.

De acuerdo con lo anterior y ante la ausencia en la Ley 29/1987 de una norma específica de valoración de las rentas vitalicias, como sí sucede con los derechos reales de usufructo, uso y habitación, el donatario habrá de consignar en la declaración por el impuesto el valor que considere como real en el momento del devengo, es decir, en el día en que se cause o celebre el contrato, resultando irrelevantes desde esa perspectiva las condiciones impuestas por la entidad financiera al donante de la renta.

Por lo tanto y aunque no procede una aplicación automática de las normas de valoración contenidas en otro impuesto, esta Dirección General no aprecia inconveniente alguno en que pueda adoptarse el resultante de la aplicación del artículo 10.1.f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo

1/1993, de 24 de septiembre, sin perjuicio de la eventual comprobación administrativa del valor por parte de la Comunidad Autónoma de residencia habitual del donatario.

REDUCCIONES POR PARENTESCO Y MINUSVALIA

Reducción por minusvalía. *(S.T.S.J. de Cataluña, 19 de diciembre de 2011)*

La recurrente solicitó la reducción por minusvalía sin que la solicitud y documentación fueran hechas valer en el procedimiento, según se manifiesta por olvido. La cantidad objeto de recurso resulta de la diferencia entre lo ingresado y la aplicación de una reducción de 245.000 euros sobre la base imponible, cantidad que es la procedente en el caso de disminuciones con grado igual o superior al 33%.

Para la Administración tributaria, la solicitud de reconocimiento de minusvalía fue presentada ante el ICASS transcurridos ya los seis meses desde el fallecimiento que prevé en la Instrucción 1/2006 de 13 de febrero de la Dirección General de Tributos, y que la documentación acreditativa ha de ser aportada en el trámite de audiencia, recurso de reposición o reclamación económico administrativa, según la misma Instrucción, y que no tiene efectos cuando la liquidación ya adquirido firmeza.

Para la Sala, en relación a la pretendida reducción del 33 a 65%, se ha aportado Resolución

de la Mutualidad Nacional de Previsión Social de declaración de jubilación por invalidez, y una certificación del Director Provincial en Barcelona del INSS, conforme a la cual la recurrente percibe pensión de jubilación por incapacidad absoluta desde 1986. Conforme a la normativa del IRPF en el momento de los hechos, se considerarán afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por cien los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en grado de incapacidad total, absoluta o gran invalidez.

En consecuencia, cuanto menos se ha de reconocer el grado de disminución igual o superior al 33%, sin que sea obstáculo a ello la acreditación por el ICASS que en ningún caso podría acreditar una equivalencia inferior al 33%.

La incapacidad permanente absoluta reconocida por el INSS a los efectos de la reducción por discapacidad. *(Consulta nº V0246-12 de 3 de febrero de 2012 de la DGT)*

El artículo 1.2 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, establece que “a los efectos de esta Ley tendrán la consideración de personas con discapacidad aquellas a quienes se les haya reconocido un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100”, precisando, a continuación, que “En todo caso, se

considerarán afectados por una minusvalía en grado igual o superior al 33 por 100 los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez...”, supuesto contemplado en el escrito de consulta.

Sin embargo, una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que puede ser ejemplo la Sentencia de la Sala de lo social de 19 de octubre de 2007 (JUR/2007/362045), en la que el Tribunal se hace eco de otros pronunciamientos similares, llega a la conclusión de que la equiparación mencionada opera a los exclusivos efectos de dicha Ley 51/2003, pero no respecto de las materias objeto de la Ley 13/1982, de integración social de los minusválidos, entre las que precisamente se encuentra la determinación de la condición de minusválido, incluido el diagnóstico y la valoración de las minusvalías.

Consiguientemente, la atribución de dicha condición o estatus de discapacidad pertenece al grupo normativo de la ley 13/1982, cuyo artículo 10 atribuye a “equipos multiprofesionales de valoración”, entre otras competencias, “la valoración y calificación de la presunta minusvalía, determinado el tipo y grado de disminución en relación con los beneficios, derechos económicos y servicios previstos en la legislación, sin perjuicio del reconocimiento del derecho que corresponda efectuar al órgano administrativo competente”

(apartado 2 c).

La disposición reglamentaria que desarrolla esta competencia es el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

De acuerdo con todo lo anterior, no existe asimilación automática entre la situación de incapacidad permanente absoluta y el reconocimiento de un grado de minusvalía determinado, cuyo reconocimiento será preciso para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.1.a) de la Ley 29/1987.

TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE LA EMPRESA FAMILIAR

Reducción por transmisión mortis causa de participaciones sociales. (Consulta nº V0021-12 de 16 de enero de 2012 de la DGT)

La reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones exige, como condición "sine qua non" la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y esta no puede producirse si no existe una actividad económica, tal y como resulta de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En ese sentido, el artículo 27.2 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 Patrimo-

nio, determina que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Transmisión de empresa familiar. (S.T.S.J. de Murcia, 18 de noviembre de 2011)

La cuestión planteada consiste en determinar si se cumplen todos los requisitos para que pueda aplicarse la reducción por transmisión de empresa, denegada por la Administración, y más en concreto si se da el requisito cuestionado por ésta cuando dice que no se ha acreditado que el causante ejerciera efectivamente funciones de dirección de las empresas cuyas participaciones se han heredado, ni que percibiera por tales funciones una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales o de trabajo personal.

Las entidades cuyas participaciones se transmiten ejercen actividades empresariales y el causante era Presidente de sus Consejos de Administración.

Por lo tanto, es evidente que el mismo realizaba funciones de dirección en ellas de acuerdo con lo dispuesto en el art. 5.1d) del R. D. 1704/1999, por el que se determinan los requisitos y

condiciones de la actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondiente en el Impuesto sobre el Patrimonio, que señala que se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento de los cargos de: Presidente, director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en la decisiones de la empresa.

Sin embargo, aunque ostentara una participación en el capital de cada una de dichas empresas de más del 50% de las acciones, no acredita percibir por la realización de dichas funciones de dirección una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En consecuencia la pretensión de la reducción del 95% por transmisión de empresa es rechazada.

Obtención de rendimientos a efectos de la reducción del 95% por parte del hijo del causante. (S.T.S.J. de Galicia, 21 de noviembre de 2012)

El punto de discusión es en relación con la percepción de retribuciones por cuanto está

acreditado que se percibieron en el ejercicio 2001; pero no en el ejercicio precedente, siendo el criterio del TEAR, del TEAC y resoluciones de la DGT, que solo en el caso de que las funciones directivas se refieran al causante se toma en consideración la percepción de retribuciones en el ejercicio del devengo, durante el plazo que comprende el inicio del año natural y la fecha del fallecimiento, por cuanto ello implicaría de fin del período impositivo a efectos de IRPF, de suerte que, por la conexión entre el Impuesto sobre Sucesiones con el Impuesto del Patrimonio, al no interrumpirse el período impositivo a efectos de IRPF, el ejercicio a contemplar sería el precedente en el que no se percibieron retribuciones por parte del hijo del causante.

La cuestión, ante la laguna legal, no puede ser resuelta utilizando criterios de analogía, en cuanto prohibida por el artículo 23.3 de la LGT 1963, aplicable a la fecha del devengo. Por lo tanto, a la hora de resolver sobre la cuestión, lo que importa es la finalidad de la reducción, ligada a los requisitos que se contemplan, tanto el artículo 20.2, c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio; régimen legal éste del que no se desprenden diferencias de trato en la reducción según quién sea, el causante o un familiar, el que haya desarrollado las funciones directivas. Criterio éste que se corresponde, además, con las

exigencias propias de la fecha del devengo del tributo, sin que el hecho de que para el interesado no se produzca la interrupción del período impositivo a efectos de IRPF justifique una diferencia de trato que, como se dijo, carece de otro respaldo legal que no sea la aplicación analógica de una norma.

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Adjudicaciones que no se ajustan con exactitud a lo dispuesto en las disposiciones testamentarias. (Consulta nº V0071-12 de 18 de enero de 2012 de la DGT)

Las discrepancias entre lo que a cada heredero corresponde según su título hereditario, el testamento, y lo que se adjudica en pago del mismo, la partición, pueden originarse por distintas causas.

1. Ante la dificultad de que en una herencia existan bienes que permitan hacer lotes por valores exactos a los que corresponderían a cada heredero, estos deberán recibir bienes por valor distinto, mayor o menor, del que corresponde a su cuota hereditaria, originándose lo que se denominan “excesos de adjudicación declarados”.

Es decir, los interesados reconocen recibir bienes por mayor o menos valor del que les corresponde, y los que reciben exceso, según éste sea compensado o no, tendrán el correspon-

diente tratamiento tributario: en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosos en caso de que haya contraprestación o en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, si fuera a título gratuito.

Así establece el artículo 27.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación a la partición y excesos de adjudicación: “Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario”.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los excesos de adjudicación se contemplan en el artículo 7.2.a) del Texto Refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, como hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas: estableciendo que “2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto:

- a) Los excesos de adju-

dicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento”.

Bien entendido que la no sujeción de la adjudicación del bien a uno de los copropietarios a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas no permitirá la aplicación de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al no reunir la escritura de disolución todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Conforme a dicho precepto deberán concurrir los siguientes requisitos:

Tratarse de la primera copia de una escritura pública.

Tener por objeto cantidad o cosa valuable.

Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.

No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Pues bien, en el caso de la escritura de partición

de herencia no concurre el último de los requisitos, no estar sujeto al impuesto de Sucesiones y Donaciones, pues se entiende (Resolución de la Dirección General de Tributos de 12 de junio de 1995) que los actos de manifestación y partición de herencia, jurídicamente constituyen dos fases de un único acto de adquisición de herencia, por lo que no cabe gravar ninguno de ellos con la cuota gradual. La partición no es más que la fase final del fenómeno complejo en que consiste la sucesión, por lo que, gravado ya con el impuesto sucesorio, entra en juego el requisito negativo a que se refiere el artículo 31.2 excluyendo la aplicación del gravamen gradual.

2. En segundo lugar puede suceder que las discrepancias entre lo que a cada heredero corresponde según su título hereditario, el testamento, y lo que se adjudica en pago del mismo no resultan de los valores declarados por los interesados, sino que, declarando o reconociendo estos haber recibido bienes por valor equivalente al que les corresponde según su título, sin embargo, comprobado dicho valor por la Administración Tributaria, se estima que no existe tal equivalencia.

En estos casos la norma

entiende que la aparente equivalencia que resulta de las declaraciones de los interesados pudiera encubrir, sin embargo, posibles o presumibles transmisiones entre los interesados, lo que se denomina “excesos de adjudicación comprobados”.

Para ello, sin embargo, no basta con que se produzca un exceso, sino que es necesario que concurren determinados requisitos. Así establece el artículo 27.3 de la Ley 29/1987 (Art. 56.4 del Reglamento) que “También se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 % del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”.

En idénticos términos se manifiesta el artículo 7.2.a) del Texto Refundido del ITP y AJD.

FIDEICOMISOS

Fiducia aragonesa. (S.T.S. 30 de enero de 2012)

El Tribunal Supremo declara la nulidad del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones:

El artículo 54.8 del Reglamento

del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto sujeta al tributo a personas que no tienen la condición de herederos y que puede que nunca la tengan, incide en las infracciones constitucionales y legales.

El autor de la norma reglamentaria podría haber adoptado respecto de la fiducia aragonesa la solución que, para otras fórmulas (fideicomisos y heredamientos de confianza), recoge en el propio artículo 54, gravando al fiduciario, bien en su condición de tal, bien considerándole, en su caso, usufructuario del caudal relicto, con derecho de reintegro si a ello hubiere lugar o de compensación para el fideicomisario.

También, a la vista de que mientras no se ejecute la fiducia ni se defiera la herencia, se considera esta última en situación yacente (artículo 133.2 de la Ley de las Cortes de Aragón 1/1999), que ha de ser administrada por el fiduciario o en, su caso, el cónyuge viudo con el alcance dispuesto en los artículos 134 y siguientes de dicha Ley, podría haber hecho tributar a esa herencia en la persona de su administrador, como autorizaba el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963 y permite hoy el 35.4 de la Ley homónima de 2003, sin perjuicio de las compensaciones ulteriores que procedieren. Pero no se condujo así, haciendo recaer la carga tributaria sobre quien no es heredero, por no haber sido instituido aún como tal, e, insistimos, tal vez nunca lo sea.

Las anteriores reflexiones conducen a la estimación de este

recurso de casación y a la revocación de la sentencia de instancia. Resolviendo el debate en los términos suscitados, tal y como nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción (RCL 1998, 1741), debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto y anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada, así como la liquidación tributaria de la que trae causa, por ampararse en un precepto reglamentario, el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en cuanto infringe el principio de jerarquía normativa (artículo 9.3 de la Constitución, es nulo de pleno derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 62.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre.

ACUMULACION DE DONACIONES

Acumulación de donaciones a la herencia. (Consulta nº V0145-12 de 25 de enero de 2012 de la DGT)

El artículo 30 de la Ley solo prevé la acumulación de la donación a la herencia a los efectos de determinar el tipo medio aplicable a la base de la nueva adquisición, sistema que, indudablemente, persigue respetar la progresividad del impuesto, como resulta de la consideración como única de las dos transmi-

siones efectuadas.

En ese sentido, en Resolución de 6 de octubre de 2010 y con ocasión de un recurso de alzada para la unificación de criterio, el Tribunal Económico Administrativo Central ha recalcado que en supuestos tanto de donaciones entre sí como de donación acumulada a la herencia, cual es el caso planteado en el escrito de consulta, ya no procede el régimen de deducción de cuotas contenida en los artículos 60 y 61 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, toda vez que ambas normas reglamentarias presuponían un régimen legal de gravamen del total de bases imponibles, sustituido a partir de 1997 (Ley 14/1996, de 30 de diciembre) por el de gravar de forma exclusiva la nueva adquisición.

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

▶ DEVENGO

Aportación a cada una de las sociedades de nueva creación de la plena propiedad de los inmuebles afectos a cada una de las fábricas. (Consulta nº V0039-12 de 17 de enero de 2012 de la DGT)

El no devengo del IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda del TRLIS, y se aplique el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII.

En caso de que no resulte aplicable el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la sociedad aportante.

▶ BASE IMPONIBLE: VALOR CATASTRAL

Error en la asignación del valor catastral que sirvió de base para girar la liquidación. (S.T.S.J. de Andalucía, 23 de enero de 2012)

La Gerencia Territorial del Catastro en expediente incoado a instancia del interesado sobre subsanación de discrepancias, reconoce la existencia de error en la valoración anterior y tras subsanar los aspectos correspondientes, asignó con referencia

al ejercicio 2008, un valor del suelo muy inferior al que se le había asignado anteriormente y que sirvió de base para girar la liquidación por el IIVTNU en el año 2005 por el Ayuntamiento. Aunque la resolución del Catastro le atribuye eficacia al nuevo valor a partir de la fecha del acuerdo, ello no implica que no tuviera virtualidad alguna en relación con la liquidación girada en el año 2005, pues no se trata de dilucidar el posible carácter retroactivo del nuevo valor catastral, sino de comprobar si del documento aportado se desprende la existencia de datos que evidencien el error de hecho padecido al girar la liquidación tributaria. Ello resulta indudable para la Sala por la expresa mención que en la resolución se hace al respecto, siendo inconfundible la utilización del tiempo verbal “existía” en pretérito pasado.

Partiendo de tales premisas se concluye que procedía la revisión solicitada, teniendo en cuenta el nuevo valor catastral del suelo atribuido por la resolución del Catastro, girar la liquidación correspondiente, con devolución de la cantidad pagada en exceso.

▶ PERIODO DE GENERACIÓN

Periodo de generación del impuesto. (S.T.S.J. de Murcia, 24 de febrero de 2012)

La discusión se sitúa en el periodo de generación del impuesto y si debe tenerse en cuenta el periodo íntegro comprendido entre la adquisición de los terrenos y su transmisión o sólo el espacio de tiempo en que estos tuvieron la clasificación de suelo urbano. La actora sostuvo esta última postura al considerar que el periodo de generación fue inferior al año al comprenderse sólo desde que los terrenos obtuvieron la clasificación de urbanos y el momento en que fueron transmitidos.

Esta tesis es rechazada por lo dispuesto en el artículo 107 TRLHL y la interpretación jurisprudencial sobre la realización del hecho imponible de la STS de 21 de mayo de 1997, en la que se señala que el hecho imponible no tiene lugar de manera paulatina durante el periodo comprendido entre momento inicial y el final, sino de una sola vez, de manera que se trata de un hecho imponible instantáneo respecto del que la transmisión anterior constituye un factor comparativo para obtener mediante una sencilla operación aritmética la diferencia entre el valor primitivo y el actual. Esta sentencia afirma que no debe atenderse a la condición del terreno en el momento inicial o durante el periodo, ya que sólo es atendible la que tenga en el momento de la transmisión determinante del devengo, siendo inoperante, al efecto de este impuesto, su situación urbanística al inicio del periodo impositivo o durante éste. Completa la sentencia con la adición de razones históricas que justifican el aumento del valor de los terrenos en el desarrollo municipal de actuaciones de urbanización.

Resoluciones

TEAC

60

Resoluciones recopiladas por la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

El principio de “actos propios” no puede considerarse lesionado en aquellos supuestos en los que una Comunidad Autónoma emite una liquidación del ITP, modalidad TPO, por una operación de compraventa respecto de la cual ya existe un acto firme de la AEAT, por el que se acepta la tributación de la misma operación por IVA.

Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2012 (Sala 2ª, Vocalía 5ª) (RG 00/663/2010).

Para aquellas operaciones en las que resulte controvertida la aplicación del IVA y del ITP y AJD, las leyes prevén la existencia de un órgano de composición mixta de la Comunidad Autónoma y la AEAT que dirima cual es el impuesto aplicable. Así, en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, se prevé la existencia de diversos órganos de relación entre las Comunidades Autónomas y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en particular en materia de IVA e ITP y AJD se contempla la existencia de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

En la Resolución de referencia, el TEAC examina un supuesto en el que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) ha considerado correcta la tributación de las operaciones por IVA y ha practicado una liquidación definitiva tras comprobar e investigar los elementos de la obligación tributaria. La Comunidad Autónoma de Aragón, a pesar de conocer la existencia de las actuaciones previas y firmes de la AEAT aceptando la tributación de las operaciones de compraventa por IVA, confirmó la procedencia de emitir las correspondientes liquidaciones aplicando la modalidad de TPO respecto de la misma operación de compraventa.

Dado el principio de coordinación que debe exigirse entre las Administraciones tributarias en tributos como los que se examinan, y para poder determinar el tributo aplicable sin llegar a practicar liquidación por los dos, debió ser la Administración autonómica —primera de las Administraciones en advertir de la posible tributación por uno y otro impuesto— la que hubiera debido acudir a alguno de los órganos de coordinación previstos en la citada Ley 21/2001.

No obstante, **una vez que se ha practicado una liquidación por la Administración autonómica por el ITPAJD, y existiendo un acto de la Administración estatal por el que se acepta la tributación de la operación por IVA**, corresponde al TEAC “*dirimir el asunto y decidir cual es el tributo aplicable, al tener el carácter de última instancia en vía administrativa, debiendo considerarse en su caso los efectos que esta resolución tenga sobre la coexistencia de los dos actos administrativos, para el caso de mantener la liquidación por el concepto de TPO. En definitiva, corresponderá determinar los efectos que una resolución firme dirimiendo el impuesto que debe gravar la operación tiene sobre los dos actos de Administraciones distintas que tienen personalidad jurídica independiente y, por tanto, con potestad para dictarlos, aun cuando, como se ha indicado, debieron y pudieron seguirse los cauces de coordinación entre ambas administraciones a la luz de la normativa que hemos citado.*”

De acuerdo con el criterio jurisprudencial, expresado por el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de abril de 2012, el TEAC considera que “*cuando la Administración tributaria autonómica, en el ejercicio de su potestad dicta liquidación en relación con un tributo cuya competencia de inspección le es atribuida por la norma, no está ejercitando facultades que correspondan a otra Administración tributaria (la estatal), ni se está inmiscuyendo en la gestión de un tributo cuya competencia inspectora corresponde a otra Administración tributaria (la estatal). Estamos, como se ha*

*indicado, ante dos tributos cuya competencia de gestión, comprobación e inspección se atribuye a distintas Administraciones. Por ello, **no podemos considerar que se lesiona el principio de los “actos propios”, puesto que la potestad y competencias para liquidar por parte de ambas Administraciones, estatal y autonómica, está delimitada en las normas que las atribuyen a una y otra.***

En el caso examinado el TEAC anula las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria autonómica al considerar que ésta no ha acreditado, de acuerdo con los principios sobre la carga de la prueba recogidos en el artículo 105 de la LGT, la concurrencia de los elementos constitutivos del hecho imponible por el concepto de TPO. Concluye recordando que la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación prevén los mecanismos necesarios para que no se produzca un supuesto de doble imposición ni pueda darse lugar a un enriquecimiento injusto para la Administración tributaria, reconociendo a posibilidad de reparar aquellas situaciones que se producen como consecuencia de la incompatibilidad de los conceptos tributarios por la vía de la devolución de ingresos indebidos.

▶ **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

Interpretación respecto a la aplicación del apartado 5 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Para que el Fondo de Comercio resulte fiscalmente deducible no es relevante el hecho de que la adquisición de participaciones en entidades no residentes en territorio se haya efectuado de manera directa o de forma indirecta, mediante la toma de participaciones en sociedades holding.

Resolución del TEAC de 26 de junio de 2012 (Sala 1ª, Vocalía 3ª) (RG 00/3637/2010)

En esta Resolución el TEAC, entre otras cuestiones, conoce la solicitud de aplicación subsidiaria del artículo 12.5 de la Ley del Impuesto, formulada por la interesada como sociedad dominante, y en su condición de representante, de un grupo fiscal que tributa en régimen de consolidación fiscal, que fue objeto de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección de los Tributos.

La Ley 24/2001 de 27 de diciembre introdujo la posibilidad de deducir en el Impuesto el denominado fondo de comercio financiero que se pusiese de manifiesto en la adquisición de participaciones en los fondos propios de entidades no residentes, con las condiciones y requisitos que en dicha ley se regulaban. Así, dicha Ley introdujo el apartado 5 en el artículo 12 de la Ley 43/1995 y dicha redacción, así como la del artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, era la siguiente:

“Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 20 bis de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 34 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las dotaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo”.

En el supuesto examinado (en relación con las inversiones en una entidad chilena “holding”, cuyo objeto social es la tenencia de acciones en otras entidades sí dedicadas a los negocios operativos), para negar la aplicación de la deducción del artículo 12.5 LIS, la inspección consiera la improcedencia de la deducción, por cuanto las operaciones que tuvieron por objeto la transmisión y suscripción de las participaciones representativas del capital social de dicha entidad se produjeron entre personas jurídicas pertenecientes a un mismo Grupo de Sociedades, de acuerdo con la definición del art. 1º Real Decreto 1815/1991. De forma que, perteneciendo las entidades transmitentes, adquirentes y participadas a un grupo en régimen de consolidación,

la inspección considera que, en aplicación de lo establecido en el art. 31 del citado Real Decreto 1815/1991, no es de aplicación el artículo 12.5 por falta de concurrencia del supuesto de hecho, ya que en las operaciones puramente internas sobre participaciones en entidades del grupo no cabe, de acuerdo con las normas mercantiles españolas, la afloración de un fondo de comercio.

En relación con esta cuestión, el TEAC vuelve a apartarse del criterio inspector, como ya hizo en su Resolución de 1 de junio de 2010, a la cual se remite, admitiendo la aplicación del artículo 12.5 en operaciones intragrupo. En apoyo de su tesis, el TEAC se pronuncia, en síntesis, en los siguientes términos: “(...) el precepto tributario —refiriéndose al artículo 12.5— no pretende establecer ninguna distinción, a los efectos de autorizar la deducción debatida, según que las entidades implicadas formen grupo consolidado mercantil o no, o tributen en régimen de consolidación fiscal o no. De haber querido la norma establecer alguna restricción lo hubiera expuesto así.”

El criterio inspector, que sostiene que no es aplicable el beneficio en el supuesto de adquisiciones intragrupo al considerar que en estos casos las inversiones tienen carácter puramente formal y no efectivo, es rechazado por el TEAC, que entiende que no se debe impedir la aplicación de este beneficio fiscal por el solo hecho de tratarse de una adquisición intragrupo de la participación de la no residente. Para rechazar la aplicación de este beneficio es necesario que dicha aplicación no responda a la finalidad de la norma, esto es, favorecer aquella inversión española en el exterior que suponga al menos una cierta influencia en la actividad de la empresa adquirida y que tenga carácter productivo. El TEAC sostiene que ni del tenor del precepto ni de un análisis lógico y sistemático del marco fiscal en el que se inserta la deducción del fondo de comercio financiero, se desprende que se haya pretendido excluir supuestos en que las acciones de no residentes adquiridas lo hayan sido a otras entidades del grupo o vinculadas.

En el Vigésimo Séptimo Fundamento de Derecho de la Resolución reseñada, el TEAC concluye señalando que: “Así, y con la evidente cautela de hacer exclusión de los supuestos en que la inversión no responda al fin perseguido por la norma, la interpretación favorable a la aceptación de

la amortización del fondo de comercio existente en adquisiciones de sociedades operativas en segundos y ulteriores niveles es pues, coherente con la finalidad de neutralidad fiscal perseguida por el artículo 12.5 de la LIS, cuando se trata de evitar una diferencia de trato fiscal entre, por una parte, una adquisición a la que inmediatamente sigue una combinación de empresas y, por otra, una adquisición de participación sin combinación de empresas. A ello debe unirse el hecho de que la interposición de sociedades holding no residentes en frecuentes ocasiones no es fruto de la voluntad de la sociedad adquirente, sino que viene impuesta por el propio mercado, por lo que la no admisión del beneficio fiscal iría de nuevo en contra del pretendido principio de neutralidad fiscal, así como de la finalidad de internacionalización de las empresas españolas.” *

RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS. CONTENIDO DEL FALLO CUANDO EL ACTO RECLAMADO HA SIDO ANULADO POR FALTA DE MOTIVACIÓN.

Cuando un órgano económico-administrativo aprecia en el acto impugnado falta de motivación que impide al Tribunal pronunciarse sobre la conformidad a Derecho del mismo y anula el acto por dicho motivo, ordenando que sea sustituido por otro debidamente motivado, debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos.

Resolución del TEAC de 21 de junio de 2012 (Sala 2ª, Vocalía 4ª) (RG 00/0360/2010).

El TEAC resuelve el recurso de alzada interpuesto contra una resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido estableciendo, en su Fundamento de Derecho Sexto, y con relación con la falta de motivación de la liquidación impugnada, lo siguiente:

“Procede entrar a conocer sobre la cuestión de fondo que consiste en determinar si están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas las transmisiones de bienes

*: La Dirección General de Tribunos, en Resolución número 608/2012, Consulta vinculante, ha reconsiderado la interpretación mantenida respecto a la alicación del apartado 5 del artículo 12 del TRLIS en relación a la tenencia de participaciones indirectas en entidades que cumplan los requisitos del artículo 21 de la misma Ley, adoptando un criterio en consonancia con la doctrina del TEAC.

integrantes del patrimonio de la entidad X SA (como entidad escindida) a las entidades Y SL y Z SL (como entidades beneficiarias de la escisión).”

Para la resolución de dicha cuestión resulta necesario partir de la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón objeto de impugnación en la presente instancia. Recoge dicha resolución, de 22 de diciembre de 2009, en su Fundamento de Derecho Cuarto: *“(...) Esta circunstancia, unida a la falta de concreción, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación, de la identificación y características de los bienes transmitidos, hacen que resulte imposible, debido a un defecto en la motivación del acto impugnado, pronunciarse sobre la posibilidad de que alguna o algunas de las transmisiones en cuestión resulten exentas. Por ello, procede anular la liquidación para que sea sustituida por otra suficientemente motivada en cuanto a este extremo.*

(...)

FALLO

Por lo expuesto, este Tribunal, constituido en Pleno y resolviendo en primera instancia en esta vía las presentes reclamaciones económico-administrativas, **ACUERDA** estimarlas en parte, anulando el acto impugnado para que sea sustituido por otro suficientemente motivado.”

De la resolución dictada por el Tribunal Regional se desprende que ha considerado que el acuerdo de liquidación impugnado adolece de falta de motivación y ello le impide pronunciarse sobre la posible aplicación de la exención del artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del IVA.

Una vez determinada la falta de motivación del acto administrativo, el TEAC analiza las consecuencias jurídicas que ello conlleva. Dicha falta de motivación origina que el acto administrativo haya incurrido en una infracción del ordenamiento jurídico y, por tanto, el acto dictado sea calificado como anulable, en el sentido expuesto en el artículo 63.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, todo ello sin perjuicio de que el órgano inspector pueda subsanar la referida falta de motivación.”

Hay que precisar que la falta de motivación es un defecto formal que no puede equipararse a una omisión total del procedimiento establecido para dictar un acto administrativo. Así lo ha dicho el Tribunal Central en numerosas

ocasiones, siguiendo además el criterio mantenido por el Tribunal Supremo (TS) que ha admitido la retroacción de las actuaciones y la posibilidad de realizar nueva valoración motivada en reiteradas Sentencias, como las de 4 de octubre de 1995, 12 de febrero de 1996, 25 de abril de 1998, y muy especialmente en la de 29 de diciembre de 1998, en la que se precisa que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, *«son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar unos nuevos en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda».*

Llegados a este punto conviene recordar lo que a este respecto dispone el artículo 239 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su apartado tercero: *“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.”*

La falta de motivación del acto administrativo determina que no proceda entrar a conocer sobre las cuestiones de fondo que se plantean. El principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, determina que cuando un Tribunal Económico Administrativo anula un acto administrativo por estimar existente un defecto formal que invalida el acto y retrotrae las actuaciones ordenando que se dicte un nuevo acuerdo en el que se corrijan los defectos observados, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario, además de poder incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión en el obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se dicte un nuevo acuerdo de liquidación corrigiendo los defectos observados y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar las cuestiones de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios formales generadores de indefensión, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre las cuestiones de fondo.

En consecuencia, los pronunciamientos efectuados en

la resolución impugnada por el Tribunal Regional, en relación con cualquiera de las cuestiones de fondo suscitadas, deben entenderse no efectuados. En concreto, el TEAR en el fundamento de derecho segundo de su resolución, se pronuncia expresamente sobre la sujeción al IVA de la escisión total, al no resultar de aplicación el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores en el Impuesto sobre Sociedades, por las razones contenidas en la resolución de las reclamaciones 50/136/06 y 50/138/06, a la que se remite. Dicho pronunciamiento resulta improcedente por las razones señaladas.

El Tribunal Central en esta Resolución confirma la resolución del Tribunal Regional en la que se aprecia falta de motivación del acuerdo impugnado generadora de indefensión y se ordena la retroacción del expediente para que se dicte un nuevo acuerdo debidamente motivado; si bien, debe entenderse no realizado el pronunciamiento contenido en el fundamento segundo de dicha resolución, relativo a la sujeción al IVA de la operación de escisión por no resultar de aplicación el artículo 7.1.b) de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS DEL DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS SOPORTADAS.

Si bien la factura completa es el principal medio de prueba a efectos tributarios, no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción en el IVA, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo. Las cuotas o gastos deducibles pueden probarse de otras formas, siempre que los documentos acrediten de modo fehaciente la realidad de los gastos y cuotas, de forma que si el medio de prueba empleado es el idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción, aunque se haya infringido algún requisito formal.

Resolución del TEAC de 21 de junio de 2012 (Sala 2ª, Vocalía 4ª) (RG 00/0500/2010).

El interés de esta Resolución reside fundamentalmente en que **supone un cambio de criterio de la doctrina del TEAC** (con respecto al recogido en anteriores Resoluciones tales como la de 08.06.2010 RG 6348/2008, 10.11.2004 RG 1731/2002 y de 25.06.2004 RG 3862/2001). Hasta este momento, el TEAC consideraba que los únicos documentos cuya posesión habilitaba para el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas eran la factura y demás documentos que se citan en el artículo 97.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA, y que la escritura pública de compraventa de un

inmueble, en la que consta la repercusión del Impuesto, no podía suplir a la factura a efectos del ejercicio del citado derecho. No obstante, dicho criterio no era compartido por el Tribunal Supremo (Sentencias de 11/07/2011, 23/11/2011 y 26/04/2012).

De lo expuesto en los “Antecedentes de Hecho” de la resolución de referencia, resulta cuestión pacífica entre las partes la no expedición de facturas por parte del Ayuntamiento que documenten la operación de compraventa realizada, insistiendo la parte actora en que las cartas de pago emitidas deben tener la consideración de facturas. La cuestión objeto de controversia se centra en determinar si los documentos que obran en el expediente administrativo, es decir las cartas de pago y la escritura pública de compraventa, resultan documentos justificativos suficientes para ejercer el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el comprador sujeto pasivo del impuesto.

No obstante, el Tribunal Supremo, en Sentencia de fecha 11 de julio de 2011 (nº recurso 219/2008), no comparte el anterior criterio del TEAC, señalando en su fundamento de derecho 3º:

“(…) Pero el problema aquí planteado no es tanto la naturaleza probatoria o sustancial que tiene el documento justificativo de la deducción sino el de si la factura puede ser sustituida por otro documento. La respuesta positiva se impone: En primer lugar, porque el artículo 97 de la Ley 37/92 supedita el derecho a la deducción no a la tenencia de factura sino del documento justificativo del derecho, mención que reiteran los apartados 1 y 4 del artículo 97 del mismo texto legal, lo que se ratifica el artículo 89 cuando se alude a la factura o documento análogo como medio representativo de la operación. Esto desde el plano de la exégesis de los preceptos legales.

(…)

Abona la conclusión enunciada, el hecho de que se acepte la renuncia a la exención en la escritura pública de transmisión del inmueble, pues aunque la doctrina sobre las condiciones y circunstancias de esa renuncia no deciden el problema aquí controvertido, es evidente que se presupone que el documento justificativo de haber soportado la carga del impuesto es la escritura, documento al que no suele acompañar factura, y que, por tanto, es aceptado como sustitutivo de ésta.

(…)”

Tras esta Sentencia, la doctrina del TEAC no varió, y siguió considerando que la escritura pública no era documento justificativo del derecho a la deducción. No obstante, el Tribunal Supremo ha reiterado la doctrina sentada en sentencia de fecha 23 de noviembre de 2011 (nº de recurso 2205/2007), y más recientemente, en Sentencia de 26 de abril de 2012, en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 149/2010.

En consecuencia con la anterior jurisprudencia, la resolución estudiada continúa señalando lo siguiente: “De las anteriores Sentencias resulta que el Tribunal Supremo tiene en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo en relación con el cumplimiento de los requisitos formales para la deducción del IVA y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto, considerando que una aplicación desproporcionada de esas exigencias podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del Impuesto sobre el Valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo.

Es innegable la importancia que tiene la factura para la correcta gestión de los distintos tributos, por la información que la misma proporciona a la Administración, pero, a juicio del Alto Tribunal, la factura no puede configurarse como un medio de prueba tasado. Si bien la factura completa es, sin duda, el principal medio de prueba a efectos tributarios, ello no puede suponer que las cuotas o gastos deducibles no puedan probarse de otras formas, siempre que las mismas acrediten de modo fehaciente la realidad de los referidos gastos y cuotas, de forma que si el medio de prueba empleado es el idóneo, no debe existir obstáculo alguno para admitir la deducción, aunque se haya infringido algún requisito formal.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia expuesta, este Tribunal entiende que la escritura pública aportada debe considerarse como documento justificativo del derecho a deducir el IVA soportado, y ello por los siguientes motivos:

- v La factura puede ser sustituida por otro documento al no ser un elemento constitutivo del derecho a la deducción sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo, y de ahí la posibilidad de su sustitución por otros documentos, tales como la escritura pública en el caso de adquisición de un bien inmueble.
- v Se establece como requisito que la misma contenga

todos los datos necesarios que permitan acreditar de modo fehaciente que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas con la consiguiente identificación de la operación de que se trate.”

El TEAC concluye que, en el caso que nos ocupa, “**la escritura pública de compraventa** formalizada el 21 de mayo de 2003 identifica la operación realizada (compraventa de la parcela descrita), así como las partes intervinientes, el precio de la operación, la repercusión del impuesto, el tipo impositivo repercutido así como la cuota tributaria, por lo que conteniendo todos los datos necesarios que acreditan que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas de IVA, este Tribunal considera que **es documento justificativo** de tal derecho, estimando las alegaciones de la parte actora en este punto.”

Consultas OT

66

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS E IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Escisión total de una sociedad y constitución de dos nuevas sociedades

(Art 19, 20 y 45 TRLITPAJD; Art 83.2 TRLIS; Real Decreto-ley 13/2010)

RESUMEN: La escisión propiamente dicha se regula en el artículo 83.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y encuadrado dentro del régimen especial previsto en el capítulo VIII del Título VII de dicho texto refundido.

Las operaciones a las que sea aplicable éste régimen especial gozaban de la exención del IOOSS, cuyo hecho imponible se realiza al producirse la escisión y, en la actualidad, se encuentran no sujetas al IOOSS por imperativo comunitario.

Por otro lado, procede añadir que, la constitución de las dos nuevas sociedades estaría exenta del ITPAJD por aplicación de la exención introducida por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, en el artículo 45 del TRLITPAJD, concretamente, en su apartado B.11.)

CONSULTA PLANTEADA

Una Sociedad Anónima cuyo patrimonio es aproximadamente de 2.000.000 euros y cuyos socios son un padre y una madre con una participación del 40% cada uno y dos hijos con un 10% cada uno, pretenden realizar una escisión total mediante la creación de dos nuevas sociedades limitadas en las que en cada una de ellas el padre y la madre tendrían una participación del 40% cada uno y, a su vez, cada hijo un 20%.

Se plantea cual sería el régimen de tributación aplicable a las operaciones anteriores.

RESPUESTA

Con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, las operaciones propias del Derecho mercantil societario sujetas a la modalidad de operaciones societarias eran las siguientes:

- ❖ Constitución.
- ❖ Aumento de capital.
- ❖ Disminución de capital.
- ❖ Fusión.
- ❖ Escisión.
- ❖ Disolución.
- ❖ Aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales.
- ❖ Traslado a España del domicilio social o sede de dirección efectiva.

No obstante, la existencia de una nueva regulación comunitaria sobre la materia, exigía la adaptación de la regulación nacional de este concepto impositivo antes del 31 de diciembre de 2008.

Nos estamos refiriendo a la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, que sustituye a la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, que queda derogada con efectos a partir del día 1 de enero de 2009.

Dicha norma ha sido adaptada al ordenamiento interno por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

En este sentido, la normativa comunitaria exige que los Estados no sujeten a gravamen las siguientes operaciones:

- ❖ Las operaciones de reestructuración empresarial.
- ❖ El traslado, de un Estado miembro a otro Estado miembro, de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital.
- ❖ La modificación del objeto social.
- ❖ La transformación y la prórroga del plazo de duración.

En consecuencia, a partir de 1 de enero de 2009, de acuerdo con lo dis-

puesto en el artículo 19.1 LITPAJD, en la redacción dada al mismo por la citada Ley 4/2008, de 23 de diciembre, las operaciones propias del Derecho mercantil societario sujetas a la modalidad de operaciones societarias son las siguientes:

- ❖ Constitución.
- ❖ Aumento de capital.
- ❖ Disminución de capital.
- ❖ Disolución.
- ❖ Aportaciones de los socios que no supongan un aumento de capital social.
- ❖ Traslado a España del domicilio social o sede de dirección efectiva cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Considerando los artículos 19.2 apartados 1 a 3 y 20.2 LITPAJD no sujetos a la modalidad de Operaciones societarias, en adelante IOOSS, del ITPAJD:

- ❖ Las operaciones de reestructuración.
- ❖ Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.
- ❖ La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la

prórroga del plazo de duración de una sociedad.

- ❖ La realización a través de cursales o establecimientos permanentes de operaciones de su tráfico en territorio español por las entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España. Tampoco estarán sujetas a dicho gravamen por tales operaciones las entidades cuya sede de dirección efectiva se encuentre en países no pertenecientes a la Unión Europea si su domicilio social está situado en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España.

Concretamente, la escisión propiamente dicha se regula en el artículo 83.2 LIS en los siguientes términos:

Una entidad se disuelve sin liquidación y divide su patrimonio social en dos o más partes y lo transmite a dos o más entidades ya existentes o nuevas, atribuyendo a los socios de la entidad disuelta valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, una compensación en metálico que no exceda del 10 por 100 del valor nominal.

Por tanto, las operaciones a las que sea aplicable éste régimen especial del Texto Refundido de la Ley del Im-

puesto de Sociedades gozaban de la exención del IOOSS, cuyo hecho imponible se realiza al producirse la operación de fusión o escisión y, en la actualidad, se encuentran no sujetas al IOOSS por imperativo comunitario.

Por otro lado, procede añadir que, la constitución de las dos nuevas sociedades estaría exenta del ITPAJD por aplicación de la exención introducida por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, en el artículo 45 del TRLITPAJD, al establecer, en su apartado B.11, que resulta exenta:

“La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea”.

Novación del crédito sin modificar la responsabilidad recayente sobre el inmueble hipotecado

(Art. 30.1, 31.2, 45. I. C) TRITPAJD; Art 1, 9 Ley 2/1994; Art 14.1 Ley 58/2003; Art 2, 8 Real Decreto-ley 6/2012; Art 144 de la Ley Hipotecaria, Art 240 del Reglamento Hipotecario)

RESUMEN: El beneficio fiscal no se aplica a las novaciones de los créditos hipotecarios ni a la modificación de cualquier otra condición del préstamo hipotecario fuera de las expresamente establecidas en la Ley 2/1994.

Distinto sería que se tratase de una novación acogida al Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos.

En consecuencia, la novación planteada no goza de exención, por lo que resultará sujeta por la modalidad de AJD, pues si son inscribibles los documentos que modifiquen la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, no cabe duda de que tales documentos son asimismo valiables en tanto en cuanto documentan el importe de una obligación o capital que se garantiza.

CONSULTA PLANTEADA

Queremos plantear si una escritura pública que documenta una novación de un crédito, sin modificar la responsabilidad hipotecaria, estaría sujeta a la modalidad de AJD del ITPAJD.

RESPUESTA

La cuestión planteada es resuelta por la **Dirección General de Tributos** en **contestación vinculante a la consulta nº V0612-12**, planteada ante dicho centro directivo, señalando lo siguiente:
“El apartado 45. I. C) del Texto Refundido del Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) establece que:

“Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados a y b anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones: (...)23. La Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios”

Por otro lado, la Ley 2/1994, de 30 de marzo, dispone en su artículo 9 que están exentas en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados:

“... las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.”

De acuerdo con este precepto, es primordial distinguir en primer lugar entre las operaciones de préstamo y de apertura de crédito, pues la exención contemplada en la Ley 2/1994 se limita exclusivamente a las operaciones de préstamo hipotecario y a la modificación del tipo de interés, del plazo o de ambos, pero siempre referidos a una operación de préstamo, y debe tenerse en cuenta que conforme establece el artículo 14.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria,

“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 tanto, de ello se deduce, y así lo tiene reconocido esta Dirección General de Tributos en reiteradas ocasiones, que el beneficio fiscal no se aplica a las novaciones de los créditos hipotecarios ni a la modificación de cualquier otra condición del préstamo hipotecario fuera de las expresamente establecidas en la Ley 2/1994.

Distinto sería que se tratase de una novación acogida al Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos (BOE de 10 de marzo de 2012) cuyo artículo 8 añade un nuevo número al artículo 45.I.B) del Texto Refundido del ITP y AJD, declarando exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de dicho impuesto, a las escrituras de novación, en las condiciones establecidas en el citado Real Decreto-Ley.

Así, a diferencia de la Ley 2/1994 que en su artículo 1 establece que

“2. La subrogación a que se refiere el apartado anterior será de aplicación a los contratos de préstamo hipotecario, cualquiera que sea la fecha de su formalización”.

el artículo 2 del Real Decreto-Ley 6/2012 establece que las medidas previstas en el mismo:

“se aplicarán a los contratos de préstamo o crédito garantizados con hipoteca inmobiliaria cuyo deudor se encuentre situado en el umbral de exclusión y que estén vigentes a la fecha de su entrada en vigor,”.

Por tanto, su ámbito de aplicación es más amplio que el de la Ley 2/1994, al incluir tanto a los préstamos como los créditos, quedando, sin embargo estos últimos fuera de la exención prevista en la Ley de 1994.

En consecuencia la novación planteada no goza de exención, por lo que procede examinar su sujeción por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, debiendo tener en cuenta, a este respecto, los siguientes preceptos del Texto Refundido del ITP y AJD:

El artículo 30.1 que, en relación a la base imponible del documento notarial establece lo siguiente:

“1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.”

Por su parte, el artículo 31.2 determina la cuota tributaria en los siguientes términos:

“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes

Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Como se desprende del artículo 31.2, la sujeción de un documento notarial a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, requiere la concurrencia de cuatro requisitos:

- ❖ *Que se trate de la primera copia de una escritura notarial.*
- ❖ *Que tenga contenido valuable.*
- ❖ *Que sea inscribible en el Registro de la Propiedad.*
- ❖ *Que el negocio jurídico documentado no esté sujeto ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

Las escrituras públicas que documentan la novación de un préstamo hipotecario o de un crédito hipotecario otorgado por una entidad financiera cumplen el primer requisito y el cuarto, sin duda alguna.

La cuestión estriba en determinar si cumplen los otros dos requisitos: la condición de la escritura pública de ser inscribible en el Registro de la Propiedad y de ser valuable el contenido del documento.

Respecto del primer punto no cabe sino indicar que cumplirán el requisito de ser inscribibles aquellos documentos a los que la legislación hipotecaria confiera tal condición.

En este sentido, el artículo 144 de la Ley Hipotecaria incluye a la novación del contrato primitivo como uno de los convenios inter partes susceptibles de ser inscritos, cuando dispone que:

“Todo hecho o convenio entre las partes, que pueda modificar o destruir la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, como el pago, la compensación, la espera, el pacto o promesa de no pedir, la novación del contrato primitivo y la transacción o compromiso, no surtirá efecto contra tercero, como no se haga constar en el Registro por medio de una inscripción nueva, de una cancelación total o parcial o de una nota marginal, según los casos”.

En desarrollo del precepto transcrito, el artículo 240 del Reglamento Hipotecario determina que:

“Conforme a lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley, cuando el hecho o el convenio entre las partes produzca novación total o parcial del contrato inscrito, se extenderá una nueva inscripción y se cancelará la precedente. Cuando dé lugar a la resolución e ineficacia del mismo contrato, en todo o en parte, se extenderá una cancelación total o parcial, y, cuando tenga por objeto llevar a efecto un contrato inscrito pendiente de condiciones suspensivas, se extenderá una nota marginal. También podrá hacerse constar por nota al margen de la inscripción hipotecaria el pago de

parte de la deuda cuando no proceda la cancelación parcial.”

En cuanto al cuarto requisito, la condición de que el contenido sea valuable, debe entenderse en sentido afirmativo, pues si son inscribibles los documentos que modifiquen la eficacia de una obligación hipotecaria anterior, no cabe duda de que tales documentos son asimismo valubles en tanto en cuanto documentan el importe de una obligación o capital que se garantiza.

En tal caso la base imponible estará constituida, de conformidad con el artículo 30, por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos.

Es decir, en este caso, a diferencia de lo que ocurre en la ampliación de préstamo hipotecario, la base imponible estará constituida por el importe total garantizado, con independencia de que tal importe sea igual, mayor o menor que el que garantizaba el crédito hipotecario que ha sido novado”.

Transmisión de una gasolinera

(Art 4, 7.1 LIVA; Art 3, 7.5 TRLITPAJD, Art 334 y 335 CC)

RESUMEN: La transmisión de la concesión de una gasolinera, el inmueble donde se desarrolla esta actividad y diversos bienes muebles, que constituyen el patrimonio empresarial del consultante constituye la transmisión de una universalidad de bienes en el sentido expresado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, resultando aplicable el supuesto de no sujeción establecido en su artículo 7.1º.

Por otro lado, dado que la transmisión del citado patrimonio empresarial incluye bienes inmuebles afectos a tal actividad se encontrará sujeta a tributación tal transmisión por la modalidad de TPO del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Finalmente, la transmisión del resto de bienes que no son inmuebles no resultará sujeta al IVA ni al ITPAJD pero, si se documentarse en escritura pública, podría haber su sujeción por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales.

de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”

Asimismo, el artículo 7, número 1º, de la misma Ley establece la no sujeción al IVA de:

“1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley. Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- a) *(suprimida).*
- b) *Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes. A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.*
- c) *Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las*

CONSULTA PLANTEADA

Se transmite una gasolinera por un precio de 741.000 euros, correspondiendo la cantidad de 659.490 euros al inmueble y la cantidad de 81.510 euros al inmovilizado consistente en diverso material mueble.

Se plantea el régimen de tributación aplicable y, en su caso, el tipo de gravamen exigible por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD.

RESPUESTA

Los apartados uno y dos del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establecen lo siguiente:

“Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones

de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: (...)

- b) *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 de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio*

operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”

La vigente redacción del número 1º del artículo 7 supone la actualización de los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio para adecuar la Ley 37/1992 a la jurisprudencia comunitaria establecida fundamentalmente por la sentencia de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló en el apartado 40 de la referida sentencia que:

“el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias”.

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

En este sentido, de acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, han sido objeto de transmisión una concesión de una gasolinera, el inmueble y diversos bienes muebles, que constituyen el patrimonio empresarial del consultante.

En estas circunstancias y a falta de otros elementos de prueba, el caso planteado en la consulta parece que constituye la transmisión de una universalidad de bienes en el sentido expresado por la citada Ley 37/1992, resultando aplicable el supuesto de no sujeción establecido en su artículo 7.1º.

Por otro lado, el artículo 7.5 del TRLITPAJD establece que:

“5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas ante-

riormente 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. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. **También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.**

Concretamente, para la calificación de los bienes como inmuebles o muebles aplicaremos la siguiente normativa:

❖ Artículo 3 TRLITP:

“Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al Impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo.

Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del Impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos”.

❖ Artículo 334 CC.:

“Son bienes inmuebles:

1. Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
2. Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.
3. **Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.**
4. Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.
5. **Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.**
6. Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.
7. Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.
8. Las minas, canteras y esco-

riales, mientras su materia permanece unida al yacimiento y las aguas vivas o estancadas.

9. Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.
10. Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles”.

❖ Artículo 335. Bienes muebles: “Se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general, todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos”.

De acuerdo con la regulación expuesta, en el supuesto planteado, debe concluirse lo siguiente:

❖ Bienes Inmuebles:
Puesto que la transmisión del patrimonio empresarial incluye bienes inmuebles afectos a tal actividad, concretamente, el inmueble valorado en 659.490 euros, se encontraría sujeta a tributación tal transmisión por la modalidad de TPO del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, resultando la siguiente cuota tributaria, considerando un tipo de gravamen del 7%:

Cuota Tributaria = 7 % (659.490) = 46.164,3 euros.

❖ Resto de bienes:
La transmisión del patrimonio empresarial también incluye

bienes que no son inmuebles que resultará, en consecuencia, no sujeta al IVA ni al ITPAJD.

En este sentido, podemos citar la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares, de 27 de junio de 2011, en la que se indica lo siguiente:

“La transmisión de la única embarcación de la comunidad de bienes vendedora, buque dedicado a la pesca costera, en favor de otra mercantil que, desde ese momento, comienza a percibir subvención de ayuda al sector pesquero (Programa IFOP), destinada a la modernización de barcos, para dicha embarcación, y a desarrollar con ella la actividad pesquera, **implica la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial no sujeta al IVA, pero tampoco a la modalidad TPO, por tratarse la embarcación de un bien mueble**”.

Finalmente, debemos destacar que **respecto de la transmisión de los bienes muebles, si se documentarse en escritura pública, podría caber su sujeción por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.**

Cuestiones prácticas

74

Dación en pago

La morosidad hipotecaria y el sistema fiscal: medidas tributarias contra la insolvencia

Diego Vigil de Quiñones Otero

Registrador de la Propiedad de Zaragoza.

Director del Centro de Estudios Registrales de Aragón.

I. INTRODUCCIÓN

1º LA MOROSIDAD HIPOTECARIA Y LA INCONVENIENCIA DE UNA REFORMA DEL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD POR DEUDAS.

La situación a la que nos ha llevado la larga crisis económica, está teniendo consecuencias drásticas para la posición de muchos titulares de fincas hipotecadas destinadas a vivienda, quienes se ven en la circunstancia de tener que privarse de sus casas como consecuencia de un procedimiento de ejecución sobre los bienes hipotecados. Dicha situación ha sido objeto de especial

consideración por la Defensora del Pueblo¹. Ante la misma, determinados sectores de la sociedad reclaman soluciones para la situación de los deudores. Entre ellas destaca por su repercusión pública la propuesta de imponer la dación en pago de la finca hipotecada como solución al impago de los créditos hipotecarios objeto de una Iniciativa Legislativa Popular (ILP)².

Sin embargo, la mayoría de la doctrina tanto jurídica³ como económica⁴, se opone a dicha medida pues podría suponer un daño contra el mercado crediticio español, cebándose con los deudores más débiles⁵. En efecto, aprobar la propuesta contenida en la ILP impli-

1. Vid. http://www.defensordelpueblo.es/es/Documentacion/Publicaciones/monografico/Documentacion/Crisis_Hipotecas_2012.pdf
2. Puede verse el texto de la Iniciativa Legislativa Popular que se está promoviendo en <http://www.quenotehipotequenlavidia.org/wp-content/uploads/2011/03/Texto-de-la-ILP.pdf>
3. En contra de la imposición de la dación en pago se posiciona toda la doctrina capaz de valorar los efectos que la misma podría producir. Algunos trabajos a tener en cuenta:
 - MENDEZ GONZÁLEZ, F.P. La limitación imperativa de responsabilidad por las deudas hipotecarias a la finca hipotecada: una medida tan seductora como desaconsejable. <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/3069/documento/articuloUM.pdf?id=2953>
 - MADRIDEJOS FERNÁNDEZ, A. "Responsabilidad personal e ilimitada del deudor en las hipotecas". En *El Notario del siglo XXI*. Número 37. http://www.elnotario.com/egest/noticia.php?id=2631&seccion_ver=0
 - GALLARDO PIQUERAS, A. Responsabilidad patrimonial universal. <http://www.arbo.org.es/?p=392>
4. ARRUÑADA, B. "Reforma fiscal, más que hipotecaria". <http://www.fedeablogs.net/economia/?p=11421>
 - La reforma de la responsabilidad hipotecaria". En *RCDI*. N° 731. Mayo-Junio 2012. Pags. 1259 a 1289.
5. En su intervención en el Seminario sobre la materia celebrado el 16 de marzo de 2011 en el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles, CORREDOR SIERRA, B. en su calidad de Secretario de Estado de Vivienda, señaló que la limitación de la responsabilidad universal con la imposición de la dación en pago en los términos que pretende la iniciativa legislativa popular en vigor, llevaría al incremento de las precauciones por las entidades de crédito. Dicho incremento, podría suponer para el deudor:
 - 1º Un encarecimiento del crédito hipotecario y no sólo desde el punto de vista del tipo de interés.
 - 2º La necesidad de tener un ahorro previo en las familias muy superior al actual. Estaríamos hablando de un ahorro por encima del 40-50%, y esto dejaría fuera del acceso a la vivienda a todas las familias que no tuvieran esta capacidad de ahorro.
 - 3º El acortamiento de los plazos de los préstamos (en 10 o 15 años) lo que supondría dejar también fuera a muchas familias que no podrían pagar cuotas mensuales tan elevadas.
 - 4º La petición de garantías adicionales para las familias que no pudieran tener este ahorro previo, las cuales tendrían que pedir o avales o seguros adicionales y otro crédito paralelo como ocurre en otros países.

caría cambiar el régimen de responsabilidad patrimonial universal vigente en España (Art. 1911 CC) y en casi todo el mundo desarrollado⁶. Implicaría imponer una solución que legalmente ya está contemplada de modo voluntario (cual es pactar la limitación de la responsabilidad al importe de los bienes hipotecados, Art. 140 LH) y que si no se pacta, siendo España uno de los mercados hipotecarios con más competencia, será por algo⁷. El actual sistema de Registro de derechos con responsabilidad patrimonial universal genera más crédito, en mejores condiciones, para más gente y con una información y protección del consumidor en la fase contractual y de constitución de los derechos muy intensa. Un bien que no se debe alterar de modo imprudente, pues podría determinar más retraimiento del crédito y la exclusión de los consumidores de inmuebles con menos recursos, que es paradójicamente a quienes se pretende beneficiar. A éste respecto debe valorarse que la morosidad en los créditos para compra o rehabilitación de vivienda propia ha sido, en el primer trimestre de 2012, del 3,07%⁸. Imponer una medida que pudiese perjudicar el poco crédito que aún circula para el 96, 93% restante, sería perjudicial para la inmensa mayoría.

Por otra parte, debemos recordar que el Derecho privado que hoy conocemos, a la vez que ha buscado favorecer la seguridad de las garantías y la concesión de crédito, ha procurado evitar los abusos respecto del deudor. La prohibición de pacto comisorio contenida en el Art. 1859 CC⁹, o el hecho de que la hipoteca de responsabilidad limitada del Art. 140 LH sean lo que son, y no un

derecho a la dación predeterminado (con sus correspondientes efectos a favor del acreedor)¹⁰, no es casualidad. La forma de regularlas hunde sus raíces en la prohibición del pacto marciano que como forma de comiso (en sentido estricto, no así el pacto *ex intervallo* al momento de la ejecución) fue rechazado ya en el Digesto, y en Castilla prohibían Las Partidas (Ley XLIV). Sin ésta precaución, muchos usureros podrían ir buscando deudores que no tuviesen más medios que la propia vivienda para acabar quedándose con los bienes dados en garantía, abusando de la falta de otros medios con los que pagar del deudor, sin *ius offerendi* ni derecho al *superfluum* para el deudor.

2º LA CONVENIENCIA DE INTRODUCIR MEDIDAS FISCALES.

Ahora bien, el que la dación en pago impuesta, con limitación de la responsabilidad universal, no sea la solución no elimina el problema ni supone necesariamente que la misma sea una mala solución sin menoscabo de la responsabilidad patrimonial universal como garantía del acreedor. A decir de ARRUÑADA “los beneficios de posibilitar la dación serían sustanciales, por ser más eficiente que la ejecución hipotecaria. Gracias a su rapidez, elimina la indefinición temporal del derecho de propiedad y, con ella, la desocupación y deterioro del inmueble. Además, le evita al deudor los costes añadidos que le generan los intereses moratorios y la posible infravaloración del inmueble en la subasta. Sustituir ejecuciones por daciones aliviaría también el creciente atasco y consecuente retraso de las ejecuciones judiciales, que tanto agrava sus

6. Salvo 11 Estados de USA en que cabe extinguir la responsabilidad sólo con el bien sobre el que recae la garantía, lo cual suele ir asociado a la ejecución extrajudicial y a la opción por una forma determinada de garantía y no por otras. Sobre los problemas recientes del mercado hipotecario norteamericano, vid. MENDEZ GONZÁLEZ, F.P. “Mortgage gate: las incertidumbres sobre la ejecutabilidad de las hipotecas gestionadas por el Mortgage electronic Registration System en Estados Unidos”. En RCDI. Número 724. Marzo- Abril 2011. Pags 845 a 891.
7. Y con todo, se ha producido un incremento de las daciones en pago en los últimos tiempos (motivada en parte por el régimen de provisiones y para evitarlas). Un buen tratamiento reciente de la figura y su inscripción, puede verse en ADÁN GARCÍA, M.E. “La dación en pago” en Jornadas sobre la hipoteca ante la crisis económica. Colegio de Registradores. Madrid 2009. Pag 509 a 535.
8. Datos de la Asociación Hipotecaria Española: <http://www.ahe.es/bocms/images/bfilecontent/2006/04/26/90.pdf?version=34>
9. Un buen tratamiento reciente de la fiducia de garantía, de sus implicaciones y de la prohibición de pacto comisorio, puede verse en MATEO y VILLA, I. “De la fiducia garantía”. En GÓMEZ GALLIGO, F.J. (Coord). Homenaje a Manuel Cuadrado Iglesias. Tomo II. Pags. 1233 a 1259. Thomson- Civitas. Cizur Menor 2008.
10. Con beneficio, por tanto, también para al acreedor, que podría quedarse con el bien hipotecado por falta de otro bien para pagar del deudor, sin derecho de éste a recibir el sobrante.
11. ARRUÑADA, B. “Reforma fiscal, más que hipotecaria”. <http://www.fedeablogs.net/economia/?p=11421>.

efectos negativos¹¹.

Partiendo de que la supresión de la responsabilidad patrimonial universal y la imposición de la dación implican un daño; pero valorando al mismo tiempo la eficiencia de la solución y que la misma ha sido reclamada por fuertes sectores, habría que articular una solución voluntaria. En éste punto, cabría plantearse la entrada en juego del tributo¹². Dar un tratamiento favorable a la dación en pago, evitaría en mayor medida de la actualmente vigente el daño de los deudores, pues podría ser un principio de solución, a favor del cual se han posicionado ciertos autores¹³.

Para valorar lo que sería un fomento fiscal realmente efectivo de la dación en pago, hemos de tener presente que en la misma se produce la adquisición por la entidad acreedora de un bien y más tarde la venta por la misma a un tercero. Cada una de dichas transmisiones devenga normalmente el 7 u 8% (dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que nos encontremos, Art. 11 RDL 1/1993) del valor de lo transmitido (según valoración media de mercado, no según valor real de la transmisión: es decir, sujeto a comprobación de valores).

Si realmente se considera la dación como una figura eficiente, la forma más efectiva de favorecerla sería lograr que el principal impuesto que la grava (el de transmisiones patrimoniales), no se aplicase sobre la misma. Al menos, cabría limitar la aplicación del mismo, lo cual puede hacerse declarando exenta una de las dos transmisiones que hayan de producirse (por ejemplo, la adquisición del acreedor), así como limitando la comprobación de valores a que el comprador posterior quedará sometido. En efecto, si el acreedor se queda con un bien para saldar

una deuda cuyo importe sea inferior al valor del bien en el mercado, es probable que lo venda con posterioridad (para recobrar la deuda) por importe inferior al precio de mercado. Establecer límites a la comprobación de valores en términos similares a los que respecto de la adquisición por cesión del remate se disponen en el Art. 20 del Reglamento del impuesto de Transmisiones, sería otro modo de reducir el impacto del impuesto en las operaciones de extinción de las deudas de compradores en apuros. La supresión de dicho gravamen sería una solución que permitiría un incremento de casos de dación en pago vía fomento fiscal.

II.- LAS SOLUCIONES ADOPTADAS HASTA EL MOMENTO POR EL LEGISLADOR

1º EL REAL DECRETO 6/2012

Procurando optar por la solución fiscal antes que por la reforma hipotecaria, el Gobierno ha aprobado el Real Decreto (6/2012, de 9 de Marzo) en que se establece un Código de Buenas Prácticas cuya observancia se recomienda¹⁴ a los grandes acreedores hipotecarios. Por Resolución de 10 de Julio de 2012 de la Secretaria de Estado de Economía y Hacienda (BOE 12 de Julio), se ha publicado la lista de entidades de crédito que se han adherido voluntariamente al Código de Buenas Prácticas. En dicha norma, se introducen algunas medidas de apoyo fiscal: los Artículos 8, 9 y 10 del Real Decreto introducen determinadas novedades.

El primero de ellos determina la exención de las Escrituras que se otorguen como consecuencia de la aplicación

12. Ya decía Francisco Suárez que el tributo, además de para satisfacer las necesidades del Estado, puede establecerse para evitar algún perjuicio. De legibus. Libro V, cap. XV, 3.

13. Cfr. MENDEZ GONZÁLEZ, F.P. La limitación imperativa de responsabilidad por las deudas hipotecarias a la finca hipotecada: una medida tan seductora como desaconsejable. <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/3069/documento/articuloUM.pdf?id=2953> . Pag. 17. Asimismo, ARRUÑADA, B. "Reforma fiscal...".

14. La técnica empleada no tiene fácil explicación a la luz de las fuentes de las obligaciones legalmente previstas por el Art. 1089 del Código Civil. Lo que ha hecho el legislador es redactar una norma que sólo regirá si el sujeto llamado a cumplirla acepta someterse voluntariamente y opta por aplicarla. En caso de que no lo haga no acaba de estar claro que nos encontramos ante una obligación cuya efectividad pueda lograrse por vía judicial. Simplemente padecerá la reprobación pública y la adopción en su caso de medidas (pero no se sabe cuáles) por la comisión de seguimiento. En efecto, a menos que consideremos que el Art. 5 determina un nuevo supuesto de obligatoriedad de las declaraciones unilaterales, en todo el Real Decreto el único medio de sanción previsto es la posibilidad de presentar quejas y reclamaciones ante el Banco de España (Art. 6.6). Sin embargo, no se especifica infracción ni sanción alguna, ni tampoco se aclara (como si lo hacen en general las leyes civiles, empezando por el Art. 1091 CC en lo relativo a los contratos) qué acción nace derivada de la adhesión de una entidad de crédito al Código. Y ello, considerado desde el Art. 1090 CC, debe llevarnos a rechazar el nacimiento de una obligación en tanto no se determine expresamente que el Código de Buenas Prácticas da lugar a una obligación fruto de la declaración unilateral (como ya sostuve anteriormente. Cfr. Autorregulación y publicidad registral. Fundación Regsital. Madrid 2010. Pag. 44).

del RDL en Actos Jurídicos Documentados mediante una nueva exención que se añade al ya largo Art. 45 de la Ley reguladora del impuesto.

Por su parte, el Artículo 9 modifica la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Se añade un nuevo apartado 3 al artículo 106: «con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiera el inmueble, sin que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas».

En la misma línea, el Artículo 10 modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio a fin de no gravar a quien da en pago por la ganancia patrimonial manifestada.

III.- LA LEY CATALANA 5/2012 DE 5 DE MARZO

En el ámbito autonómico, la Generalitat de Catalunya, en Ley 5/2012 de 20 de Marzo, establece la exención en transmisiones para la dación que se lleve a cabo con posterior arriendo al deudor en los siguientes términos:

“Se establece una bonificación del 100% en la cuota tributaria del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en la transmisión de la vivienda habitual que efectúe su propietario en favor de la entidad financiera acreedora, o de una filial inmobiliaria de su grupo, porque no puede hacer frente al pago de los préstamos o créditos hipotecarios concedidos para su adquisición, siempre y cuando el transmitente continúe ocupando la vivienda mediante contrato de arrendamiento con opción de compra firmado con la entidad financiera.

Para poder acceder a esta bonificación, la duración del mencionado contrato de arrendamiento tiene que ser pactado, como mínimo, por diez años, sin perjuicio del derecho del arrendatario de volver a adquirir la vivienda antes de la finalización de este plazo. El importe máximo de esta bonificación se fija en la cuantía equivalente a la aplicación del tipo impositivo sobre los primeros 100.000 euros de base imponible.

3. Se establece una bonificación del 100% en la cuota tributaria del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en los siguientes casos y condiciones:

Los contratos de arrendamiento con opción de compra firmados entre las entidades financieras acreedoras, o una filial inmobiliaria de su grupo, y los propietarios que transmiten la propiedad de su vivienda habitual a estas entidades. Los contratos de arrendamiento deben realizarse sobre las viviendas habituales que se transmiten. Esta bonificación se hace extensiva a la opción de compra.

La adquisición de las viviendas por parte de las personas físicas que, al no hacer frente a los pagos, habían transmitido la vivienda a la entidad financiera acreedora o a una filial inmobiliaria de su grupo y que, posteriormente, y en el plazo de diez años desde dicha transmisión, lo vuelven a adquirir.

4. Las bonificaciones a las que se refiere este artículo se aplican si se cumplen los siguientes requisitos:

Los titulares de la vivienda son personas físicas.

Se trata de su vivienda habitual.

A los efectos de estas bonificaciones, se considera vivienda habitual la que se ajusta a la definición y los requisitos establecidos por la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas.”

Dicha medida de fomento será mucho más efectiva que el Código de Buenas Prácticas. Además, refiriéndose al impuesto que más impacto tiene en la operación de dación, favorece la misma. Ahora bien, no lo hace en cualquier modo, sino exigiendo que se arriende con opción de compra a favor del deudor, y determinando también la exención de dicho derecho y la readquisición.

La reforma catalana es un paso, pero debemos señalar que deja fuera de su ámbito a todas las daciones en las que el deudor opte por desentenderse de la vivienda que ya no puede pagar, o en las que el mismo quiera extinguir la deuda y dejar de tener vinculación con quien era su acreedor. La medida, que puede resultar muy humana para favorecer a los deudores que quieran seguir ocupando su vivienda, condena por desigualdad a todos los que opten por la muy digna solución de buscar una vivienda diferente de la que se ocupaba, o simplemente quieren dejar de estar en la casa que no pueden pagar en propiedad y que es muy dudoso que vayan a pagar en alquiler.

Éste límite tampoco se puede decir que sea un acierto para los acreedores, en caso de encontrarse con deudores que no quieran o no puedan convertirse en inquilinos.

Con todo, es un primer paso que debería ir seguido de más esfuerzos en la línea indicada y por parte de otras Comunidades Autónomas.

III.- OTRAS SOLUCIONES QUE CABRÍA ADOPTAR

Como se ha visto, dado lo nefasto de la introducción de una reforma en el régimen de responsabilidad, la solución ha comenzado a venir por el ámbito tributario. Una protección fiscal que es muy tibia por parte del Gobierno central (pues las medidas sólo rigen en el estricto ámbito de aplicación del RD 6/2012); y que ha tenido una primera manifestación digna de mención en Catalunya (con las cautelas expresadas).

Ahora bien, queda mucho camino por recorrer. Si los Gobiernos autonómicos quieren, puede introducir bonificaciones en todos o algunos de los casos como ha hecho Catalunya.

El Gobierno central, por su parte, en la medida en que conserva la competencia para el diseño del Impuesto, podría introducir alguna especialidad, ya mediante la exención ya mediante la introducción de límites a la comprobación de valores, en términos similares a la regla del Art. 20 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones, pues si se establece el régimen fiscal privilegiado en el mismo para los casos de adquisición en ejecución forzosa judicial, no sería descabellado proteger fiscalmente las soluciones extrajudiciales: la especialidad que justifica el tratamiento diferenciado (adquisición por importe inferior al normal de mercado al ser en extinción de deuda) es la misma, pero además la solución extrajudicial es, como señala ARRUÑADA, más eficiente.

Y en la búsqueda de dicha eficiencia, y en la consecución de soluciones justas, puede y debe intervenir el tributo evitando (como reclamaba SUÁREZ¹⁵), un perjuicio: el de los deudores más débiles, que si bien es cierto que se verían muy perjudicados por la reforma hipotecaria, no lo es menos que padecen ahora un perjuicio, a la espera de la solución fiscal.

15. De legibus. Libro V, cap. XV, 3.

Dación en pago de deuda

Alfonso Marcos Sánchez. *Licenciado en Derecho.*

Master en Trbitutación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA.

Este artículo ha sido realizado durante la actividad de prácticas del Master en Tributación y Asesoría Fiscal CEF-UDIMA efectuada por el autor en el Colegio de los Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España.

PLANTEAMIENTO

Con fecha 25 de mayo de 2009 D. Rogelio Hernández Martín y D^a Pepita Pérez Lorenzo, casados en régimen de gananciales y con tres hijos que conviven con ellos, adquieren un inmueble sito en la calle San Genaro nº42 decimo b, de Burgos, por la cantidad de 700.000 euros (en los que se incluyen tanto el precio del inmueble como los gastos e impuestos correspondientes).

Dicho inmueble se encuentra gravado con una hipoteca que fue suscrita por ambos cónyuges el mismo día de la compra con la entidad Banco Castellano por importe de 700.000 euros, con el que se garantiza tanto la deuda principal como las demás responsabilidades y posibles deudas accesorias que figuran en la escritura de constitución autorizada por el notario con fecha 25 de mayo de 2009.

Con posterioridad y debido a la crisis económica uno de los cónyuges se queda en paro motivando la imposibilidad de seguir cumpliendo con las cuotas del préstamo, por lo que acuerdan con la entidad financiera la firma de una escritura de dación en pago con fecha 15 de junio de 2012, en la que se incluye entre otras cláusulas:

1. Los cónyuges, D. Rogelio Hernández Martín y D^a Pepita Pérez Lorenzo, ceden y transmiten, el pleno dominio, de la vivienda anteriormente descrita, y con la sola carga hipotecaria reseñada y libre de arrendatarios, el inmueble reseñado a favor del Banco Castellano, que lo acepta, en pago de la deuda derivada del préstamo mencionado anteriormente, haciendo entrega los cónyuges de las llaves de acceso al inmueble transmitido
2. En virtud del otorgamiento de la presente escritura, el Banco Castellano considera cancelada en su totalidad las deudas que por principal, intereses y gastos reflejan las operaciones de los préstamos.

En la fecha del otorgamiento de la escritura de dación

en pago la cantidad adeudada por el matrimonio era de 500.000€, en la que se incluirían tanto el capital adeudado como los intereses y comisiones correspondientes a la operación.

Con motivo de la actualización correspondiente a los precios de referencia publicados por la Comunidad autónoma de Castilla y León se sabe que el valor real del bien inmueble a fecha 15 de junio de 2012 es de 450.000€, asimismo el valor catastral del bien en dicho año es de 250.000, siendo 150.000 el valor del suelo y 100.000 el valor de la construcción.

SOLUCIÓN

Debido a la excesiva proliferación de las hipotecas dadas por los bancos para la compra de viviendas en años anteriores y a la situación actual de crisis, ha surgido de nuevo una figura jurídica que prácticamente había caído en desuso como es la dación en pago.

La finalidad de esta es evitar que por motivos económicos, como los descritos en el caso anterior, el titular de la hipoteca no pueda continuar cumpliendo con sus cuotas, entregando así la vivienda hipotecada y entendiéndose cancelada la deuda con el banco.

La operación realizada entre el matrimonio titular de la hipoteca y la entidad financiera, formalizada en escritura pública el 15 de junio de 2012, conlleva una serie de consecuencias fiscales que obligaran a tributar por tres conceptos:

1. Deberán satisfacer el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición del bien objeto de la dación en pago. (el adquirente).
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la ganancia o pérdida patrimonial que se genere en su caso.(el transmitente)
3. Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana. (el transmitente)

A continuación detallamos la tributación por cada uno de los referidos impuestos:

I.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

En este caso deberá tributar exclusivamente la transmisión del bien inmueble, ya que de conformidad con el artículo 45.18 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiem-

bre la cancelación de hipoteca derivada de la escritura pública se encuentra exenta.

Por lo tanto de conformidad con lo establecido en el artículo 7.2.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, constituyen hecho imponible del impuesto y por lo tanto se consideraran transmisiones patrimoniales las adjudicaciones en pago y para pago de deudas.

La base imponible, según lo establecido en el artículo 10 del mencionado Texto Refundido, estará constituida por el valor real de los bienes transmitidos o del derecho que se constituya o ceda y el artículo 46.3 dispone que cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.

En este caso 500.000€ (que se corresponde con el valor de la hipoteca pendiente de satisfacer) A pesar de que se sabe por la publicación de los precios de referencia hecha por la Comunidad Autónoma de Castilla y León que el valor real del bien objeto de la dación en pago es de 450.000€, prevalecerá en todo caso el valor declarado, que en el presente caso se corresponde con la cantidad pendiente de la hipoteca, al ser esta mayor que el valor actual del inmueble.

Por lo que a efectos de satisfacer el impuesto de transmisiones patrimoniales en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas consideramos como valor real del inmueble la cantidad adeudada por el matrimonio, sin embargo se podría plantear un problema si con motivo de una comprobación de valores se recoge en el expediente de dicha comprobación un valor superior al que corresponde a la cancelación de la hipoteca, en cuyo caso prevalecerá el comprobado.

Con carácter general el tipo impositivo aplicable será el 7%, ya que es este el porcentaje establecido para las operaciones inmobiliarias por la mayor parte de las Comunidades Autónomas y concretamente en la Comunidad que nos ocupa, Castilla y León. Siendo el 6%, en aquellos casos en que la Comunidad Autónoma no haya aprobado un tipo concreto, tal y como establece el artículo 11. 1 a) del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre.

Cabe recordar que, conforme a la Ley 22/2009, es el lugar de ubicación del inmueble el que determina la Comunidad

Autónoma que tiene la potestad de determinar el tipo aplicable y ha de recaudar el impuesto.

El sujeto pasivo de este impuesto será el adquirente del inmueble, en este caso la entidad financiera Banco Castellano y se devengará el día de formalización de la escritura de la dación en pago.

Por lo tanto la liquidación resultante sería:

Base imponible	500.000 €
Tipo de gravamen	7%
Cuota tributaria	35.000 €

No obstante puede darse el caso en que la entrega del inmueble sea realizada por un empresario o profesional, por lo que la operación estaría sujeta a IVA dando lugar a diversas posibilidades:

1. Que la operación este sujeta y no exenta, que se dará en los casos de edificaciones de nueva construcción, primera entrega de vivienda y terrenos edificables. Aplicándose el 10 ó el 21% (RD 20/2012 de 13 de Julio) en función de que se trate de viviendas o de otro tipo de inmuebles. Del mismo modo, conviene tener presente que si los inmuebles adjudicados son inmuebles en construcción, no acabados, la adjudicación estará sujeta al 21% en todo caso y que, además, será la entrega que se haga cuando estén acabados la que agote o consuma la primera entrega, no la que tiene lugar con ocasión de la adjudicación.
2. Que la operación este sujeta y exenta, existiendo la posibilidad de renunciar a la exención previo cumplimiento de una serie de requisitos materiales regulados tanto en el artículo 20.Dos de la ley del IVA, como en el artículo 8.1 del reglamento 1624/1992 de 29 de Diciembre por el que se regula la ley del IVA.

Generalmente siempre y cuando se cumplan estos requisitos se optará por la renuncia a la exención, ya que la operación será más ventajosa al poder deducirse las cuotas soportadas. En caso contrario la operación tributará de acuerdo a la modalidad TPO del ITP AJD al 7% del valor real del bien transmitido.

Por otra parte ha de considerarse la tributación de la escritura pública que formaliza la dación en pago. Dicha escritura tributará por la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados.

II.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el presente caso se produce una pérdida de patrimonio en el transmitente que de conformidad con el artículo 6 de la ley del IRPF constituye hecho imponible, por lo que procederemos a cuantificarla a continuación, no sin antes mencionar que las ganancias patrimoniales que se produzcan con motivo de las daciones en pago han sido declaradas exentas de conformidad con la disposición adicional Trigésimo Sexta de la ley del IRPF, dicha disposición fue añadida por Real Decreto-Ley 6/2012 de 9 de marzo entrando en vigor al día siguiente a su publicación en el BOE.

Por lo que procedemos a cuantificar la teórica pérdida patrimonial producida por la alteración del patrimonio con motivo de la transmisión del bien inmueble. En cuyo caso debemos estar a lo dispuesto en el artículo 37.1.h) LIRPF, en el que se regula una de las reglas especiales de valoración de estas ganancias, concretamente las permutas.

La ganancia o pérdida patrimonial derivada de la dación en pago de la vivienda se determinará de acuerdo con lo recogido en el artículo 37.1 h) LIRPF, por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los siguientes:

- ❖ Valor de mercado del bien o derecho entregado.
- ❖ Valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

En lo que se refiere al tema de la dación en pago estos valores se refieren al valor de adquisición de la vivienda y el mayor importe de la deuda cancelada o el valor de la vivienda en el momento en que se produce la dación en pago.

En el presente caso por lo tanto la ganancia vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición del inmueble y el importe de la deuda cancelado, ya que en este caso es superior al valor de mercado del inmueble en el momento de la dación en pago, integrándose la cantidad resultante de dicha diferencia en la base imponible del ahorro:

Valor de adquisición del inmueble	700.000 €
- Valor de transmisión	500.000 €
Pérdida Patrimonial	-200.000 €
(cantidad a integrar en el BIA)	

III.- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana es un impuesto que grava directamente el incremento que experimentan los terrenos con el paso de los años puesto de manifiesto en el momento de la transmisión de dichos terrenos, dicha transmisión puede ser de la propiedad del terreno, de la constitución o transmisión de una derecho de goce o limitativo del dominio. De conformidad con lo establecido en el artículo 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

El sujeto pasivo de este impuesto es según lo establecido en el artículo 106 de la misma ley para los casos de transmisiones onerosas de terrenos la persona física o jurídica que transmitan el terreno.

Habría que tener en cuenta **Artículo 9 del Real Decreto Real Decreto-ley 6/2012**, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, que modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo:

Se añade un nuevo apartado 3 al artículo 106 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que tendrá la siguiente redacción:

3. En las transmisiones realizadas por los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiera el inmueble, sin que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

Al hora de cuantificar la base imponible de este impuesto debemos atender a lo establecido en el artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Según el cual "la base estará constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años". El valor del

terreno en el momento del devengo será el que venga determinado por el impuesto sobre bienes inmuebles en ese momento y sobre este valor deberemos aplicar el porcentaje anual determinado por cada ayuntamiento.

El tipo de gravamen aplicable vendrá regulado por cada ayuntamiento sin que este pueda exceder del 30%.

Con todo lo expuesto anteriormente el cálculo de la cuota a satisfacer sería el siguiente:

Valor catastral	150.000€
Porcentaje transmitido	100%
Años de propiedad	3
Porcentaje de incremento regulado en las ordenanzas	3,62% *
Porcentaje a aplicar sobre el valor del bien, resultante de multiplicar el número de años de propiedad por el porcentaje regulado en las ordenanzas	10.86%
Base imponible	16.290€
Tipo de gravamen	30%
Cuota	4.887€

(*)

Años de tenencia	%	Años de tenencia	%
1	3,70	11	3,2
2	3,66	12	3,16
3	3,62	13	3,12
4	3,58	14	3,08
5	3,54	15	3,04
6	3,50	16	3,00
7	3,46	17	2,96
8	3,42	18	2,92
9	3,38	19	2,88
10	3,34	20	2,84

IV.- CONCLUSIÓN

La dación de un inmueble en pago de deuda hipotecaria garantizada con el mismo conlleva consecuencias fiscales en el ITPAJD, IRPF e IIVTNU.

Existen diversas disposiciones normativas que alivian el coste fiscal de las daciones en pago para facilitar la posibilidad de cobro por el banco y la recuperación de los impagos por la problemática situación laboral y de liquidez que padece un gran número de personas físicas.

Fiscalidad Local

82

La reforma de la Hacienda local para mejorar su suficiencia financiera

Clemente Checa González

*Catedrático de Derecho financiero y tributario
Consejero del Consejo Consultivo de Extremadura*

1. INTRODUCCIÓN

El sistema financiero de las Haciendas locales se sustenta sobre la premisa básica de su suficiencia, de acuerdo con lo establecido por el art. 142 CE, que aunque no garantiza, es cierto, a las Corporaciones locales una autonomía económica financiera en el sentido de que dispongan de medios propios patrimoniales y tributarios suficientes para el cumplimiento de sus funciones, sí que dispone la suficiencia de tales medios, tal como ha declarado el Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones -véanse, por ejemplo, sus Sentencias 179/1985, de 19 de diciembre, 19/1987, de 17 de febrero, 96/1990, de 24 de mayo, 166/1998, de 15 de julio, 233/1999, de 16 de diciembre, 104/2000, de 13 de abril, y 48/2004, de 25 de marzo-; suficiencia ésta que es la única que posibilita la consecución efectiva de la autonomía constitucionalmente garantizada, ya que sin medios económicos difícilmente ningún Ente público podría realmente diseñar y desarrollar políticas propias ni ejercer, de forma efectiva, las competencias que se le asignen.

En momentos como los actuales, en los que esta parte de la Administración, tan cercana a los ciudadanos, ha crecido de forma impensable hace un par de décadas, y que ha de prestar innumerables servicios, es necesario, casi diría imprescindible, diseñar un nuevo y más eficaz marco normativo que sirva para rediseñar los ingresos que las Entidades locales pueden recaudar, toda vez que el vigente TRLRHL, aprobado por el Real Decreto

SUMARIO

1. Introducción
2. Posible medidas a adoptar para reducir el gasto público
 - 2.1. Rediseño de las competencias locales, fijando un adecuado reparto competencial
 - 2.2. Reestructuración y simplificación del mapa local
3. Apuntes sobre algunas posibles reformas a introducir en los impuestos locales existentes para alcanzar una mayor recaudación
 - 3.1. En el IBI
 - 3.2. En el IAE
 - 3.3. En el IVTM
 - 3.4. En el ICIO
 - 3.5. En el IIVTNU
4. La necesaria compensación a las Entidades locales por los beneficios fiscales establecidos en las leyes

RESUMEN:

Los graves problemas de financiación de las Haciendas Locales requieren reformar el sistema tributario local, dotándolo de una mayor suficiencia financiera. Antes de emprender esta reforma fiscal es imprescindible racionalizar el gasto público local, para lo que hay que delimitar con precisión el elenco competencial de las Entidades locales, así como reestructurar y fusionar las muy numerosas existentes en España. En cuanto a la reforma fiscal propiamente dicha se parte de la base de que en estos momentos no es conveniente ensayar nuevas vías impositivas, ya que ello, además de difícil, originaría importantes conflictos y rechazo ciudadano, y desde esta perspectiva se apuntan algunas medidas que podrían adoptarse en los impuestos locales bajo la idea de incrementar su recaudación, estimándose necesario también establecer un más justo sistema de compensación para las Haciendas locales que el diseñado por el art. 9 del TRLRHL.

Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, ha demostrado ya con creces que no basta a estos fines.

Es esta norma la que debía dotar a las Corporaciones locales de ingresos suficientes para atender las demandas de los ciudadanos residentes en cada municipio. Sin embargo, resulta evidente que este sistema de recursos ha demostrado ser insuficiente para cubrir las necesidades que, con demasiado afán competencial, han ido acaparando los Ayuntamientos, hasta el punto que, como la doctrina ha señalado, tras más de treinta años de andadura constitucional la suficiencia financiera no es más que una quimera, situación ésta que, por otra parte, se ha repetido de forma constante y reiterada a lo largo del tiempo, sin que nunca se haya encontrado una solución que fuese satisfactoria, como han puesto de relieve, entre otros muchos autores, ÁLVAREZ ARROYO (1996a), SUÁREZ PANDIELLO (2000), SERRANO ANTÓN (2001) y CHECA GONZÁLEZ (2001).

Tradicionalmente en España, y en muchos otros países europeos, el Ayuntamiento se ha desvelado como el primer escalón de acceso a la Administración por parte de los ciudadanos. Ante problemas de toda índole se dirigen cada día los ciudadanos a su Corporación local, esperando que les ponga remedio o solución; ya sea en materia urbanística, fiscal, de servicios y, especialmente en los últimos tiempos, también asistencial y social, siendo esto fruto, como ha escrito GOMAR SÁNCHEZ (2001), de la creciente aceptación del llamado “principio de

subsidiariedad”, en virtud del que se estima que la prestación de servicios, siempre que sea razonable, debe radicarse en la Administración local, por ser ésta la más próxima al ciudadano.

En este sentido, el crecimiento de las Administraciones locales ha sido exponencial al escenario de bonanza económica de las últimas décadas, lo que ha provocado, de un lado, una gran proliferación de departamentos o áreas de atención al ciudadano, y por otro, una paralela complejidad en la prestación de servicios, que a veces colisionaban o se superponían con los que son competencia de las Comunidades Autónomas.

Como es lógico, el extraordinario crecimiento de las Corporaciones locales viene seguido del correlativo incremento de sus partidas presupuestarias de gasto, lo que plantea el problema de cómo allegar recursos para afrontar éstas.

Hasta hace poco, la saludable situación económica y las operaciones imponibles asociadas a ella, eran tan numerosas que estas entidades disfrutaban de unos estados financieros medianamente saneados, con moderado recurso al endeudamiento, que incluso, se veía razonablemente cubierto con los constantes ingresos, sobre todo tributarios, que llenaban las arcas locales.

Sin embargo, la coyuntura actual, agotada la burbuja inmobiliaria, ha cambiado de manera radical, y ha puesto de manifiesto las carencias del modelo de recursos diseñado por el TRLRHL.

De ahí que, como ya antes apunté se

torna imprescindible revisar esta Ley para adecuarla de modo conveniente a las necesidades presentes, tarea en la que se habrá de ser muy cuidadoso sobre todo en la cuestión de posibles subidas impositivas, ya que como bien afirmó el presidente de la Generalitat, ARTUR MAS, en el acto inaugural de la XIV Asamblea de la Asociación Catalana de Municipios, celebrada el 1 de octubre de 2011, no es un buen momento para los consumidores ni las familias, que ya hace años que soportan las estrecheces de la crisis.

No se pueden exigir, en suma, más esfuerzos a los ciudadanos antes de que las Administraciones no recorren de forma considerable sus gastos, afirmación ésta que me permite abordar, antes de ocuparme de la reforma tributaria propiamente dicha, otras cuestiones de gran calado, no estrictamente tributarias, pero que tienen un indudable reflejo en este ámbito, por afectar al gasto público, y sabido es que el Derecho financiero se compone tanto de los ingresos como de los gastos públicos, conformando ambas esferas la indisociable e imprescindible unidad que debe presidir y predicarse de esta rama del ordenamiento jurídico.

2. POSIBLE MEDIDAS A ADOPTAR PARA REDUCIR EL GASTO PÚBLICO

A este respecto, y desde esta perspectiva del gasto público, y de su necesaria reducción en los momentos presentes, son múltiples las cuestiones que podrían tratarse, y que son de indiscutible importancia, ya que, como bien

afirmó ÁLVAREZ ARROYO (1996b) “la solución al problema del endeudamiento local no radica exclusivamente en la vertiente del ingreso, sino, quizás donde mayor atención haya que prestar sea en el control del gasto de las Corporaciones locales, e incluso, si cabe, en la reducción de las funciones que las leyes les encomiendan, y asimismo, en la coordinación del gasto local con el gasto de otras Administraciones, con el fin de evitar duplicidades innecesarias”. No obstante, en aras de la brevedad y de no cansar en exceso a quien lea este trabajo, me centraré tan sólo en dos aspectos, que, según mi criterio, revisten un gran interés, si no directo, sí mediato o indirecto, para el necesario e imprescindible saneamiento de las Haciendas locales.

Los mismos son el de, por una parte, establecer y fijar un correcto rediseño de las competencias de las Entidades locales, con inclusión al propio tiempo, y en paralelo, de la dotación de una mayor flexibilidad a los Entes locales, diseñando esquemas de gobierno y de gestión más acordes a la satisfacción de los intereses públicos que los existentes en la actualidad; y, por otra, el de efectuar una más correcta y lógica reestructuración de las muy numerosas Corporaciones locales existentes en España, cuestiones ambas que, por lo demás, están íntimamente interrelacionadas.

2.1. REDISEÑO DE LAS COMPETENCIAS LOCALES, FIJANDO UN ADECUADO REPARTO COMPETENCIAL

Como ya se apuntó, los recursos económicos a disposición de las Corporaciones locales se han revelado insuficientes para cubrir sus necesidades, siendo ello debido en buena parte al

ingente cúmulo de competencias que éstas han ido asumiendo, bien por iniciativa propia, bien porque así se les ha demandado por los ciudadanos, al ser éstas las Administraciones más próximas a ellos, habiendo señalado a este respecto POVEDA BLANCO (2007) que representa una auténtica paradoja que en materia de ingresos la Hacienda local siga adoleciendo de graves carencias, de una insuficiencia endémica, nunca solucionada por el legislador, y que, en injusta contrapartida, los ciudadanos exijan que sea dicha Hacienda la que represente el papel principal en la costosa labor de satisfacer la mayoría de los problemas que a la sociedad se le plantean en ámbitos tan diferentes como la educación, cultura, inmigración, sanidad, empleo, etc.

Por ello, **es absolutamente necesario que se proceda sin demora a un eficaz rediseño de las competencias locales propias, para así concretarlas de manera adecuada, acabando así con la situación denunciada en múltiples ocasiones por las Entidades locales**, y que se plasmó con crudeza en la Carta de Vitoria, de 25 de noviembre de 2004, redactada en el acto conmemorativo del 25 aniversario de los Ayuntamientos democráticos, en la que se denunció que hasta ahora los Gobiernos Locales ha ido más allá de las competencias propias, incluso asumiendo el coste financiero que comportaban.

Son las que se han dado en denominar “competencias impropias”, que terminan por descuadrar los presupuestos locales, debido, como ha escrito SUÁREZ PANDIELLO (2005), a la necesidad de incrementar los niveles de endeudamiento de las Corporaciones locales para afrontarlas, con el evi-

dente perjuicio para el conjunto de la economía que ello conlleva.

Esta situación, mal que bien, se ha podido seguir manteniendo hasta época reciente; pero ahora ya, con la situación económica que padecemos, es sencillamente inviable.

Por ello **hay que proceder con urgencia a fijar ese adecuado marco competencial de las tareas que tienen que desempeñar los Entes locales, estableciendo su ámbito competencial propio, que les permita gestionar una parte importante de los asuntos públicos bajo su propia responsabilidad**.

Esta sería la única forma de asegurar que sea realmente efectivo el reconocimiento constitucional de las Corporaciones locales, y es lo que permitiría, además, conformar a continuación un sistema de financiación estable que les garantice recursos suficientes para el adecuado ejercicio de susodichas competencias, ya que es muy difícil, por no decir imposible, que se diseñe de forma acertada este sistema, si con carácter previo no se han definido y acotado con precisión cuáles son las competencias reales de las Entidades locales que deben financiarse a través de él. Como bien ha escrito FERNÁNDEZ MONTALVO (2005), “es a partir de la delimitación de competencias de las distintas instancias territoriales como deben establecerse los respectivos recursos financieros”.

Deben tenerse presente a estos respecto dos precisiones de interés: por una parte, que, recogiendo la doctrina sentada por la STC 48/2004, de 25 de marzo, el art. 142 CE garantiza la suficiencia de los medios de las Haciendas locales estrictamente para “el desempeño de las funciones que la Ley

atribuye a las Corporaciones respectivas”, por lo que éstas en principio no se hallan constitucionalmente legitimadas para financiar actividades o servicios en la medida en que carezcan de competencia alguna sobre aquellas o éstos; y, por otra, que, como necesario complemento, tiene que partirse del hecho de que las Entidades locales sólo deben prestar, como han escrito BOCOS REDONDO y CASTRO ABELLA (2011), aquellos servicios que en aras del necesario saneamiento financiero sean esenciales para la comunidad, suprimiendo todos aquellos otros que no lo sean, y que en la mayoría de las ocasiones, por no decir en todas, son deficitarios.

Un problema para emprender esta tarea de fijación del ámbito competencial propio de los Entes locales viene representado por el hecho de que a Constitución soslaya por completo indicar cuál pueda ser dicha esfera de competencias municipales, por lo que en esta cuestión debemos ayudarnos de la fragmentaria doctrina sentada por el Tribunal Constitucional al respecto.

Éste, sobre la base de la concepción de la garantía institucional de la autonomía local -a la que se refieren, entre otras, las SSTC 170/1989, de 19 de octubre, 40/1998, de 19 de febrero, 109/1998, de 21 de mayo, 159/2001, de 5 de julio, 51/2004, de 13 de abril, 252/2005, de 11 de octubre, y 240/2006, de 20 de julio, y que quizá esté un poco pasada de moda en la actualidad, como ha escrito, RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ (2010), criterio que comparto, ya que, a mi juicio, lo que debiera reconocerse es la plena garantía constitucional de

referida autonomía, la cual, en palabras de GALÁN GALÁN (2001), no sólo sirve como protección frente al legislador ordinario, sino que va mucha más allá, al servir de fundamento para la exigencia de dotación de un contenido suficiente para susodicha autonomía local- ha ido decantando una serie de reglas mínimas del orden competencial.

Entre ellas destacan, en primer lugar, que el principio constitucional de autonomía supone el reconocimiento de que los Entes locales han de estar dotados necesariamente de un haz mínimo de competencias, desprendiéndose de ello que si bien la Constitución no asegura un concreto ámbito competencial a Municipios y Provincias fijado de una vez por todas, sí garantiza que se les dote, como mínimo, de aquellas competencias que resulten esenciales para identificar la “imagen comúnmente aceptada de la institución”.

Y, en segundo término, que las mismas se asignen a título de competencias propias, debiendo entenderse constitucionalmente por competencia propia “la que es desempeñada por su titular bajo un régimen de autorresponsabilidad”, lo que es indicativo de que la autonomía local es autonomía política, con capacidad para ordenar y gestionar bajo la propia responsabilidad una parte sustancial de los asuntos públicos mediante el impulso de políticas propias, como se afirmó en la Carta Europea de Autonomía Local, en una rotunda declaración que enlaza con el discurso sobre la gobernanza, quedando ya, pues, lejana, como bien ha escrito CAAMAÑO DOMÍNGUEZ (2004), la lectura de la autonomía local como simple au-

tonomía administrativa vinculada a la gestión de unos intereses privativos del Municipio, no debiendo inducir a confusión a este propósito la circunstancia de que el art. 142 CE sólo aluda a la suficiencia financiera, ya que, como bien señaló hace tiempo ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS (1993), esta referencia a la suficiencia “no excluye o sustituye la afirmación general de la autonomía local del art. 137 CE”, y así es, añadido, a poco que se repare en que esta suficiencia financiera está estrechamente ligada a la autonomía de los Entes locales, tal como, por ejemplo, se declaró por la STC 104/2000, de 13 de abril.

Esta exigencia impone ciertas restricciones a las posibilidades de actuación que pretendan desplegar el Estado o las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus atribuciones, ya que la noción de “autorresponsabilidad” resulta incompatible con el establecimiento de instrucciones vinculantes por parte de otros niveles de gobierno, razón por la cual sólo pueden admitirse técnicas de control de legalidad respecto a los actos de las Entidades locales, habiéndose declarado por ello por el Tribunal Constitucional que no se ajusta al principio de autonomía local “la previsión de controles genéricos e indeterminados que sitúen a las Entidades locales en una posición de subordinación o dependencia cuasi jerárquica de la Administración del Estado u otras entidades territoriales”, mientras que, por el contrario, y en línea de principio, “los controles administrativos de legalidad no afectan al núcleo central de la autonomía de las Corporaciones locales”.

Traducido esto a la órbita fiscal exige, como ya indicaron RAMALLO

MASSANET y ZORNOZA PÉREZ (1993), que las Entidades locales tengan capacidad de decisión sobre sus recursos, ya procedan éstos de sus tributos propios o de la participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas, sin que en esta tarea se puedan ver sometidas a controles políticos, sólo a los que sean estrictamente legales, toda vez que, como se declaró por las SSTC 96/1990, de 24 de mayo, 331/1993, de 12 de noviembre, 171/1996, de 30 de octubre, 233/1999, de 16 de diciembre, 104/2000, de 13 de abril, y 48/2004, de 25 de marzo, la autonomía de los entes locales exige la plena disposición de medios financieros “para poder ejercer, *sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión*, las funciones que legalmente les han sido encomendadas”.

Esa lista de competencias a desempeñar por las Corporaciones locales -que es, por otra parte, imprescindible para actuar ante eventuales conflictos de competencia entre los Municipios y la Comunidad Autónoma correspondiente o entre los Municipios y el Estado- debe fijarse por éste último, tal como el Tribunal Constitucional ha declarado prácticamente desde el comienzo de su actividad (desde la STC 4/1981), habiendo sostenido de forma ininterrumpida que, en primera instancia, corresponde al Estado el desarrollo normativo del nivel local de gobierno, en virtud de la competencia que ostenta sobre las “bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas” (art. 149.1.18 CE).

La conexión directa que media entre esta competencia normativa y, de una parte, la concreción de la garantía constitucional de la autonomía local y, de otro lado, el aseguramiento de

un determinado modelo de Estado, es la razón primordial esgrimida para sustentar esta interpretación del título competencial *ex art. 149.1.18 CE*, habiéndose afirmado a este propósito que: “Como titulares de un derecho a la autonomía constitucionalmente garantizada, las comunidades locales no pueden ser dejadas en lo que toca a la definición de sus competencias y la configuración de sus órganos de gobierno a la interpretación que cada comunidad autónoma pueda hacer de ese derecho (...) La garantía constitucional es de carácter general y configuradora de un modelo de Estado, y ello conduce, como consecuencia obligada, a entender que corresponde al mismo la fijación de principios o criterios básicos en materia de organización y competencia de general aplicación en todo el Estado”.

Ello sin embargo no puede suponer la neutralización por una normativa estatal pormenorizada y penetrante en exceso de las competencias autonómicas en materia de régimen local -incrementadas, dicho sea de forma incidental, en las recientes reformas estatutarias-, toda vez que, como ha declarado el Tribunal Constitucional desde su ya lejana Sentencia 32/1981, cuya doctrina se ha reiterado luego en diversas ocasiones, la fijación de las condiciones básicas “no puede implicar en ningún caso el establecimiento de un régimen uniforme para todas las Entidades locales de todo el Estado, sino que debe permitir opciones diversas, ya que la potestad normativa de las Comunidades Autónomas no es en estos supuestos de carácter reglamentario”.

De conformidad con esta doctrina, y por lo que atañe a la vertiente

competencial, lo que resulta vedado al legislador básico, al legislador estatal, es que descienda a la “fijación detallada” de las competencias locales; prescripción que no se ha entendido vulnerada, según, por ejemplo, la STC 214/1989, por el vigente sistema de la Ley de Bases, pues, por más que la misma establezca reglas de alcance general (art. 2.1) y precise los servicios mínimos municipales, se deja un margen de opción a las Comunidades Autónomas, ya que “la concreción última de las competencias locales queda remitida -y no podría ser de otra manera- a la correspondiente legislación sectorial, ya sea estatal o autonómica, según el sistema constitucional de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. Y en lo que concierne a la regulación de la estructura orgánica, el límite que encuentra el legislador básico consiste, asimismo, en que no debe eliminar “la posibilidad de todo espacio normativo para la legislación autonómica de desarrollo en materia de organización”.

Se deduce de todo lo expuesto, en suma, que de la jurisprudencia constitucional se desprende que la finalidad esencial de la atribución al legislador estatal de la competencia básica *ex art. 148.1.18 CE* reside en permitir el establecimiento de un nivel de autonomía local homogéneo en todo el Estado, lo cual, dicho sea incidentalmente, es cada vez menos realidad, ya que para dotar de contenido a dicha autonomía se ha ido introduciendo de forma paulatina autorizaciones normativas estatales que permiten el acogimiento potestativo de determinadas exenciones, modular los elementos de cuantificación de los tributos locales, o establecer tipos de gravamen entre un

mínimo y un máximo, lo que permite, a juicio de CALVO ORTEGA (2010a), la adecuada conciliación entre los principios de autonomía y de reserva de ley, afirmación que no comparto en su integridad.

Y no la comparto porque actuando de este modo, aunque sí es cierto que se amplía la autonomía local, la misma se continúa, sin embargo, minusvalorando frente a la reserva de ley, siguiéndose, por lo demás, entendiéndose esta última desde una óptica puramente formal, al no tomarse debidamente en consideración que las ordenanzas municipales se aprueban por un órgano -el Pleno del Ayuntamiento- de carácter representativo, según el art. 22.2.d) de la LBRL, siendo estos Plenos elegidos por los vecinos en las correspondientes elecciones locales, y a través de un procedimiento presidido por los principios de discusión, publicidad y pluralismo político, por lo que es indudable que ello asemeja a estos Plenos a las Asambleas legislativas, pudiendo por ello ser considerados los mismos, al menos desde una óptica material, como Parlamentos, tal como, entre otros autores, han señalado FERREIRO LAPATZA (1993, 1998), NIETO GARCÍA (1994), ALGUACIL MARÍ (1996), PAREJO ALFONSO (1998), CUBERO TRUYO (2001), GALÁN GALÁN (2001), MORENO FERNÁNDEZ (2007) y CHECA GONZÁLEZ (2009).

Así se ha reconocido también por el Tribunal Constitucional que en su Auto 123/2009, de 23 de abril, recogiendo doctrina precedente mantenida en, por ejemplo, sus Sentencias 185/1995, de 14 de diciembre, 19/1987, de 17 de febrero, y 233/1999, de 16 de diciembre, declaró que:

“(…) hay que añadir que cuando se trata de tributos locales concurre una peculiaridad adicional que no puede dejar de tenerse en cuenta, pues en relación con estos tributos la exigencia de la reserva de ley de los arts. 31.3 y 133 CE hay que analizarla en conexión con los arts. 133.2 y 142 CE, donde el Pleno municipal alcanza la categoría de protagonista (o, lo que es lo mismo, cumple con la garantía de la autoimposición de la comunidad sobre sí misma), por tratarse del órgano resultante de la elección directa por sufragio de los vecinos de la corporación local que cumple con las exigencias del fundamento último de la reserva de ley tributaria, a saber, «que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuenta para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes» [SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3.a); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18]. Así lo señaló tempranamente este Tribunal Constitucional al advertir que los «Ayuntamientos como corporaciones representativas que son (art. 140 CE), pueden, ciertamente, hacer realidad, mediante sus acuerdos, la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, que es uno de los principios que late en la formación histórica -y en el reconocimiento actual, en nuestro ordenamiento- de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria» [STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; y en el mismo sentido, STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10.a)]”.

En suma, como bien ha escrito MUÑOZ MACHADO (2005): “las normas locales, aunque no sean formalmente

leyes, pueden considerarse tales a efectos materiales, en cuanto que pueden legítimamente intervenir, sin la habilitación específica de una ley previa, en relación con asuntos reservados a las leyes”. Y añade que: “no es lo mismo la reserva de ley entendida en relación con la organización burocrática de otras Administraciones Públicas, estatales o autonómicas, que considerada en relación con las Asambleas representativas locales, que cuentan con una legitimación democrática directa”.

Entiendo, en definitiva, de acuerdo con CAAMAÑO DOMÍNGUEZ (2004), que la autonomía local es expresión de una verdadera autonomía política, y no meramente administrativa, contexto en el que debe entenderse que es ley aquella norma que tiene un ámbito de actuación constitucionalmente reservado, y no la que formalmente reviste esa condición, siendo, en consecuencia, Ley la norma rectora que, dentro de un determinado ámbito de decisión, expresa jurídicamente, a través de una regulación normativa, la voluntad política de un órgano democráticamente elegido por la comunidad para llevar a cabo ciertas políticas públicas de su interés e incumbencia.

Tras este inciso, y retomando las consideraciones que se venían efectuando antes de él acerca de lo afirmado por el Tribunal Constitucional sobre que el fin fundamental de la atribución al legislador estatal de la competencia básica para definir el régimen local se halla en permitir el establecimiento de un nivel de autonomía local homogéneo en todo el Estado, hay que añadir que, ello no obstante, este mismo Tribunal no ha concebido esta finalidad en términos de total y absoluta uniformidad, pues

no ha cerrado por completo el paso a la posibilidad de que, junto al régimen general establecido por la normativa básica, convivan determinadas peculiaridades autonómicas.

Y tampoco ha pretendido que las competencias locales tengan que ser las mismas en todos los Municipios, lo cual es lógico, ya que no es razonable, ni tampoco práctico, mantener que el régimen competencial tenga que ser idéntico en ellos, habiendo señalado este propósito RANCAÑO MARTÍN (2011), que uno de los grandes escollos de la financiación local es la uniformidad de normas frente a la tremenda disparidad de municipios, lo que supone una de las grandes cuestiones pendientes de la reforma o de la autonomía financiera municipal.

Por ello, en definitiva, **es plenamente viable el establecimiento de diferentes regímenes competenciales de los Municipios, según su mayor o menor complejidad organizativa o volumen de población**, algo que, por cierto ya se hizo, aunque no con el alcance e intensidad que a mi juicio hubiese sido deseable, por medio de la Ley de modernización del gobierno local de 2003, que establece ciertas especialidades para los conceptuados en tal Ley como “Municipios de gran población”, expresión ésta que tal como quedó redactada finalmente esta Ley 57/2003, no es acertada, por poderse incluir en su seno Municipios que no cuentan con una elevada población, lo que alteró de forma significativa el designio inicial del Proyecto de esta Ley, toda vez que de acuerdo con el mismo el nuevo Título X de la Ley reguladora de las bases del régimen local sólo iba a resultar de aplicación a los Muni-

cipios cuya población superase los 250.000 habitantes; a las capitales de Provincia cuya población superase los 200.000 habitantes, y a los Municipios que fuesen capitales o sedes de las instituciones autonómicas correspondientes, siempre que así lo decidieran las respectivas Asambleas o Parlamentos legislativos, por lo que su ámbito era mucho más reducido que el que luego a la postre, tras la aprobación de la Ley 57/2003, resultó, debiendo indicarse, además, que en el documento titulado “Criterios para la Ley de Grandes Ciudades”, suscrito el 25 de abril de 1994 por los Alcaldes de las siete ciudades españolas más pobladas, era aun más restrictivo, al afirmarse en él que los únicos Municipios que debían incluirse en el ámbito de dicha Ley eran Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Zaragoza, Málaga y Bilbao.

Es más, si tenemos en cuenta la realidad del municipalismo español integrado por una mayoría de municipios menores de cinco mil habitantes, parece lógico concluir que la reflexión en torno a las competencias, sólo tiene sentido cuando se refiere a medianas y grandes ciudades, ya que para la mayoría de municipios las competencias propias solo son viables si contamos con niveles intermedios consistentes capaces de contribuir a que las competencias municipales se ejerzan con economías de escala, para lo cual, a mi juicio, y en contra de las voces que preconizan su supresión, siguen siendo útiles las Diputaciones provinciales, ya que deben ser los poderes locales los que gestionen y resuelvan los problemas de índole local, y como bien se manifestó en el Libro Blanco para la reforma del Gobierno

local en España.

En él se puso de relieve que entre los asuntos de interés municipal y los de interés autonómico hay otros intermunicipales que no pueden ser desempeñados de forma aislada por los Municipios (transporte público comarcal, carreteras y caminos comarcales, planeamiento plurimunicipal, etc.); pero que tampoco presentan un interés intrínseco autonómico, por lo que lo más oportuno parece que los mismos continúen siendo ejercidos por las Diputaciones, como bien apunta DE BENITO LANGA (2010), que, eso sí, no pueden seguir considerándose como unas simples financiadoras de los Municipios a través de subvenciones -como una suerte de UVI hospitalaria, por usar la gráfica expresión de PARADA VÁZQUEZ (2007)-, sino como unas colaboradoras que aportan a éstos solvencia técnica, intercambio de información y economías de escala, para lo cual, como también se afirmó en mencionado Libro Blanco, el personal de las Diputaciones debe ser de probada profesionalidad porque, en buena medida, es el mayor activo que ellas ponen al servicio de referidos Municipios.

En todo caso, bueno sería retomar a estos fines, la fórmula que la comisión de expertos presidida por GARCÍA DE ENTERRÍA propuso a comienzos de los 80: utilizar los servicios provinciales como estructuras para el ejercicio provincial de las competencias autonómicas, como bien ha recordado SOSA WAGNER (2011), quien añade que más eficaz a estos fines sería no dirigir los dardos contra las Provincias, sino contra la robusta estructura periférica de las Comunidades Autónomas.

2.2. REESTRUCTURACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL MAPA LOCAL

Lo que acabo de exponer me permite introducirme en la otra gran cuestión previa ya apuntada que es preciso solventar de manera satisfactoria -lo que ahora, por desgracia, está lejos de ocurrir- antes de ocuparme de forma específica y concreta del sistema de financiación de las Haciendas locales, cuestión que es la de **proceder a la adecuada reestructuración de las muy numerosas Corporaciones locales existentes en España con una población de derecho muy exigua**, aunque como paso previo a este esfuerzo de racionalización administrativa, podríamos empezar -como ya se está haciendo en parte- con la eliminación de las miles de sociedades, falsas fundaciones y otros entes instrumentales que se han creado sobre todo en los grandes municipios, en las provincias y en las Comunidades Autónomas como nidos de despilfarro y de clientelismo político, tal como también apuntó SOSA WAGNER en el trabajo antes citado, que escapan a los controles estrictos que deberían tener las Administraciones territoriales: la famosa huida del Derecho administrativo, que llevada a su extremo, acaba siendo más o menos una huida del Derecho a secas, como ha señalado DE LA NUEZ (2011), proceso éste que, además, provoca serios efectos sobre el gasto público y la coherencia institucional de los modelos de gestión de políticas públicas, como ha indicado JIMÉNEZ ASENSIO (2011), quien propugna por desarrollar la figura del directivo público profesional en las Entidades locales que acabe definitivamente con el desarrollo de estas funciones por el personal eventual.

Téngase presente a este respecto que en el ámbito de la Unión Europea se considera que el umbral mínimo para un Municipio viable, esto es, para uno que pueda operar en un marco de suficiencia financiera, política y técnica, se cifra en 5.000 habitantes, lo que contrasta sobremanera con el caso de España, en el que el 84% de los 8.114 Municipios que tiene son menores de tal cifra de 5.000 habitantes, y ello sin contar los casi cuatro millares de las minúsculas, en su mayoría, entidades locales menores.

Esta situación española es grave, y mucho más aún en estos tiempos de profunda crisis económica, ya que tales Ayuntamientos corren el serio peligro de no poder subsistir y serán inviables en un futuro no muy lejano; por lo que **ahora es un buen momento para afrontar un proceso gradual de asociacionismo e integración de Entes locales, que a mi juicio es crucial para garantizar su suficiencia financiera y para que presten de forma adecuada los servicios de su responsabilidad**, lo que entiendo que es de muy difícil consecución si no se toman con rapidez medidas encaminadas a esta finalidad, y que tendrán que ser, desde luego, más eficaces que las que se implantaron a través de la LRBRL de 1985, que si bien atribuyó al Estado la posibilidad de adoptar incentivos para fomentar las fusiones municipales con el fin de mejorar la capacidad de gestión de los asuntos públicos locales, lo cierto es que las mismas no han dado los resultados esperables, sino que antes bien se ha avanzado en sentido contrario a esta previsión, bajo la competencia ya sobre esta cuestión de las Comunidades Autónomas, fruto de que nunca existió una real voluntad

política de embarcarse en este proceso, por lo que es obvio que ahora no se puede incurrir en el mismo error, y dejar, pues, a la discrecionalidad política el actuar, o no, en este sentido, sino que tienen que adoptarse medidas coercitivas y de obligado cumplimiento para alcanzar este objetivo.

A este respecto es oportuno recordar que dicha crisis es la que ha forzado a Grecia, como una necesaria medida de austeridad económica, a eliminar en fechas recientes las dos terceras partes de sus Municipios (concentrando todos aquellos que no superasen los 10.000 habitantes, lo que, extrapolado a España implicaría la pervivencia de sólo 750 Municipios, únicos que superan esa cifra de población), y que también Italia ha anunciado la introducción de reformas considerables en esta misma línea, al pretender el agrupamiento de más de 1.900 Ayuntamientos, todos aquellos con menos de 1.000 habitantes.

No obstante, no es sólo esta situación actual de la economía la que debe conducirnos a actuar en España en esta línea, sino asimismo -y sobre todo, habida cuenta que los pequeños Ayuntamientos generan muy poco gasto siendo los grandes los que exhiben cifras de sonrojo, como ha señalado SOSA WAGNER (2011)- la persecución de una mayor y mejor racionalidad organizativa, optimizando el tamaño de los Entes locales, y acabando con esta indeseable atomización, en palabras de MARTÍN PALLÍN (2010), tarea emprendida con éxito ya hace tiempo por otros Estados, que según el Consejo de Europa ya minoraron notablemente, entre 1950 y 1992, el número de sus Municipios, siendo esta reducción, o reagrupamiento

municipal, por utilizar la expresión de CARAMES VIEITEZ (2002), muy considerable en Bulgaria (88%), Suecia (87%), Dinamarca (80%), Bélgica (78%), Reino Unido (76%), Alemania (67%), Chequia (44%), Austria (42%), Noruega (41%) y Holanda (36%).

Esta reducción de Municipios, a través de los oportunos procesos de fusión entre ellos, permitiría, como han puesto de relieve LÓPEZ DÍAZ (2003) y RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ (2010), una mayor eficacia en la provisión de bienes y servicios públicos, economías de escala, incremento en la calidad de las prestaciones, mayor reducción de los costes, y facilita que los nuevos Entes locales resultantes de este proceso tengan una mayor posición institucional para negociar de forma efectiva con otras instancias de gobierno.

Y posibilitaría, además, y esto es muy relevante desde la óptica de la suficiencia financiera, una más eficaz participación en los ingresos del Estado y de las Comunidades Autónomas, puesto que al valorarse para este reparto de fondos sobre todo la población -aplicándose incluso a un porcentaje importante del reparto de los ingresos del Estado una serie de coeficientes multiplicadores mayores, en general, a medida que mayor es también el número de habitantes de los Ayuntamientos-, cuanto mayor es la población de derecho mayores son los ingresos a percibir por este concepto.

Cierto es, todo hay que decirlo aunque no guste, que muchos Municipios se aferran, a veces por intereses de los políticos locales, a su identidad propia y al temor a desaparecer, para no emprender esta deseable política de fusiones municipales, y que a ello contri-

buye también, y no en escaso grado, la pérdida de representatividad política, ya que más del 70% de los concejales españoles pertenecen a municipios de menos de 5.000 habitantes, muchos de los cuales tendrían que dejar sus cargos de consumarse estas concentraciones municipales.

No obstante, entiendo que no es este el momento para detenerse en estas disquisiciones -objeto de acertadas críticas por PARADA VÁZQUEZ (2007), y para en base a ellas no emprender esta necesaria, casi diría imprescindible, actividad de fusiones municipales, muy superiores, a mi juicio, desde la óptica de la eficacia y de la eficiencia, a la constitución de Mancomunidades y Consorcios de Municipios, que en la mayoría de los casos no contribuyen a reducir los problemas económicos, sino más bien a incrementarlos, ya que la práctica demuestra, por desgracia, que estas instituciones no eliminan, sino que duplican, los órganos que con anterioridad se encargaban de los servicios que luego se prestan vía mancomunidad o concierto, lo cual es un dislate y representa un inaceptable e inasumible coste, redundante y por completo superfluo, hasta el punto de que este último autor que se acaba de citar ha escrito, con palabras que suscribo, que esta clase de intermunicipalidad o es obligatoria, una primera fase para la fusión de Municipios, o de no ser así es un fraude.

La grave situación económica presente exige grandeza de miras, búsqueda del interés general, y no defensa a ultranza de intereses particulares, por legítimos que éstos también puedan ser.

El escenario económico impone a los gobiernos locales la tarea de rede-

finir su modelo. Es tiempo para reducir costes, pero sobre todo es tiempo para la estrategia, que exige liderazgos responsables, con aliento reformador y con visión de largo plazo, como ha escrito FRANCISCO LONGO (2011), y nada hay más lejos de esto último que seguir manteniendo a ultranza tan disparatado número de Municipios como el que actualmente existe en España, que pudo ser válido en otra época y en otro momento histórico, pero que ya carece de toda justificación; pese a lo cual lo más probable es que estas fusiones, en la línea aquí apuntada, no lleguen a producirse en España, ya que el PSOE no es -o al menos no lo ha sido, aunque su discurso puede cambiar en la misma línea en que recientemente lo ha sido respecto a las Diputaciones provinciales- partidario de ellas, y el PP sólo admite la fusión voluntaria de Ayuntamientos, no la obligada cuando de forma razonable y objetiva se den los parámetros necesarios para ello, y sólo un partido minoritario como es UPyD se ha mostrado abiertamente partidario de estas fusiones municipales.

3. APUNTES SOBRE ALGUNAS POSIBLES REFORMAS A INTRODUCIR EN LOS IMPUESTOS LOCALES EXISTENTES PARA ALCANZAR UNA MAYOR RECAUDACIÓN

Expuesto lo que precede, paso ya a ocuparme de manera específica de la vertiente propiamente tributaria -mejor dicho impositiva, ya que deajo al margen las tasas y contribuciones especiales, sobre las que también cabe un amplio margen de actuación para ampliar la suficiencia financiera de

las Corporaciones locales-, y de las reformas que debieran acometerse en este sentido en una nueva Ley reguladora de las Haciendas locales, en la que tendría que tenerse muy presente el principio de diversidad y evolución recogido en el art. 9.4 de la Carta Europea de Autonomía Local -que puede considerarse, como ha escrito VALENZUELA VILLARRUBIA (2010), una evolución más perfecta del de suficiencia financiera-, consistente en que los sistemas financieros sobre los que descansan los recursos de los que disponen las Entidades locales deben ser de una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitirles seguir, en la medida de lo posible, y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias, concepción ésta que entronca con lo que ya apuntó en su día NEUMARK (1994), de que suficiente “sólo puede ser un sistema fiscal que comprenda impuestos que estén en inmediata relación, más o menos estrecha, con el desarrollo económico y que, gracias a su estructura técnica, estén en condiciones de reflejar en sus tendencias esta evolución”, lo que, por otro lado, enlaza, y me servirá de fundamento, para cuanto afirmo con posterioridad al tratar la cuestión del deficiente sistema de compensación establecido a favor de las Entidades locales por el art. 9 del TRLRHL.

Y en esta tarea tengo muy presente, a efectos prácticos, lo que se afirmó por parte de la FEMP en sus *Propuestas de reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales en sus aspectos tributarios*, elevadas al Ministro de Hacienda el 14 de mayo de 1998, en las que se afirmó, ante la cuestión de crear nuevos impuestos o mantener

con retoques los ya existentes, que debería optarse por esta segunda alternativa, ya que, y son palabras literales, “cualquier exacción nueva comporta una significativa carga psicológica de rechazo ante lo desconocido por parte de los obligados a soportarla (...). Sólo el paso del tiempo consigue que los ciudadanos contribuyentes acepten una nueva carga tributaria”, por lo que, en definitiva, se mostraron partidarios de seguir continuando con las mismas figuras tributarias ya existentes y conocidas, antes de aventurarse en el empeño de buscar otras nuevas, lo que, por lo demás, siempre es muy problemático, puesto que aquellas ya han superado esa inevitable etapa inicial de rechazo frontal que cualquier nuevo impuesto conlleva, y han adquirido carta de naturaleza en el conjunto de figuras que concretan el principio constitucional de sostenimiento del gasto público.

Por último, debo indicar también, que en las páginas siguientes sólo me voy a centrar en aquellos aspectos que inciden de forma directa en la posibilidad de obtener una mayor recaudación a favor de las Corporaciones locales, lo que de algún modo supone traicionarme a mí mismo, ya que en un trabajo anterior (1991) consideré que esta perspectiva no era la más conveniente si ello implicaba la minusvaloración de otros principios constitucionales exigibles en la esfera tributaria, y que debían predominar, en el plano lógico al menos, sobre el de suficiencia.

En mi descargo diré que estamos ante una situación de emergencia, y si bien ello no puede servir, en modo alguno, como excusa para olvidarse de esos otros principios, sí que con-

tribuye a relativizarlos o a difuminarlos, espero, eso sí, que con un carácter meramente transitorio, y nunca, desde luego -eso ya sería inadmisibile, y merecedor de la más acerva crítica- de manera definitiva, aunque estoy convencido de que, por desgracia, habrá quien aproveche estos momentos de incertidumbre y de confusión para poner como único norte y guía de la financiación local la consecución de la recaudación tributaria a toda costa, lo cual me parecía en el trabajo antes citado intolerable, y me lo sigue pareciendo, ya que continuo entendiendo con DE MITA (1987) que “el interés fiscal no puede llevar a la vanificación del principio de capacidad contributiva”, y con KIRCHOF (1998) que el objeto de “obtención de ingresos públicos” aparece con una pobreza de contornos, no ofreciendo ningún *leitmotiv* como medida de una propuesta de justicia tributaria.

3.1. EN EL IBI

En relación con este impuesto el problema que mayores controversias ha suscitado ha sido la de su rigidez, por la escasa flexibilidad en la adaptación del valor catastral a la realidad del mercado, planteándose así el tema de la actualización del valor catastral o su sustitución por otro valor que refleje el comportamiento del mercado

En épocas pasadas, antes de que estallase la “burbuja inmobiliaria”, era ésta una cuestión estrella, habida cuenta que los valores catastrales, que son estáticos a corto y medio plazo, estaban, en casi todos los casos, muy alejados de los dinámicos de mercado, a pesar de que sobre aquellos se practicasen actualizaciones mediante la aplicación de los coeficientes que,

en su caso, se establecen por las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado.

Esto constituía un evidente perjuicio para los Ayuntamientos, que así obtenían menor recaudación del IBI, y también en el IIVTNU, ya que para determinar la base imponible de una operación sujeta a este último impuesto la normativa se remite a la base imponible de aquel (que está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles), lo que determina que el incremento de valor que se pretende gravar en el IIVTNU no se corresponda con el que procedería en atención al valor real del inmueble en el momento del devengo.

Ante ello, en el deseo de incrementar la recaudación -y partiendo del hecho evidente de que el concepto de valor de mercado es un concepto jurídico indeterminado, por lo que la concreción del mismo para cada bien o derecho es una cuestión compleja, que justifica que la Administración tributaria tenga atribuida por el art. 57 LGT la posibilidad de comprobar, demostrando la realidad que el ejercicio de esta potestad es uno de los aspectos en los que el sistema tributario produce más conflictos- se han propuesto diversos métodos para una utilización de sistemas objetivados de valoración del valor de mercado.

Entre ellos el de la elaboración de *tablas de precios de mercado*, basándose en lo que sucede en el ámbito del ITPAJD y el ISD, que utilizan este sistema respecto a los medios de transporte usados, o a lo que pusieron en práctica distintas Comunidades Autónomas, que desarrollaron también para los inmuebles, y asimismo en la órbita de estos dos impuestos, algo si-

milar, pretendiendo con ello objetivar los valores de los inmuebles a efectos de su tributación en los dos impuestos citados.

La idea no es mala, pero presenta un problema aplicada a los impuestos locales, que es el de la complicación de la gestión del IBI y del IIVTNU, toda vez que los valores de mercado resultante de estos sistemas objetivados de valoración pueden ser objeto de impugnación, lo que originaría problemas a los Ayuntamientos, frente a lo que ocurre con el valor catastral, que solo puede impugnarse en el marco de los procedimientos de valoración catastrales, cuando el Catastro notifica el resultado de un procedimiento de valoración, pero no así cuando lo que está en juego es la liquidación del impuesto local en que dicho valor se aplique.

Y en segundo término también se propuso, por la propia FEMP además, que se utilizase a estos fines el que se dio en denominar *valor catastral referenciado*, aduciendo que era fácil obtener el mismo, sin que ello supusiese excesivos trastornos burocráticos, habida cuenta que, como ha escrito MIRANDA HITTA (2008), obtener este valor no presenta problemas, ya que desde que el Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, atribuyó a la Dirección General del Catastro la responsabilidad de mantener el Observatorio Catastral del Mercado Inmobiliario (OCMI) se han desarrollado los estudios para disponer en la base de datos del Catastro, además del valor catastral de los inmuebles, de una estimación razonada y actualizada de su valor de mercado.

Entiendo que, efectivamente, no existen problemas técnicos que impidan contar en tiempo oportuno con

este valor de referencia, y que, por tanto, su empleo podría ser, como han propuesto, entre otros autores, POVEDA BLANCO (2007), y ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORRERO (2009), una alternativa más satisfactoria para los Ayuntamientos, desde la óptica de la recaudación, que la utilización del valor catastral.

No obstante, hay que ser realistas. En los momentos presentes estamos fuertemente condicionados por la crisis económica, y no podemos usar las mismas ideas que pudieron ser válidas y eficaces en tiempos de bonanza económica, de fuerte dinamismo del sector inmobiliario.

Hoy las cosas han cambiado de manera muy notable, y la caída de valor en el mercado de los inmuebles es evidente y constante, y no parece que haya tocado fondo, por lo que la posible diferencia que pueda existir entre valores catastrales y valores reales de los inmuebles es en la actualidad una cuestión que carece de la trascendencia que en otra época tuvo, por lo que no estimo necesario que en una reforma de las Haciendas locales dictada con urgencia para paliar los vigentes problemas económicos sea éste un tema que merezca un trato prioritario en estos momentos.

Por ello, en suma, considero -con criterio también mantenido, entre otros autores, por MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ (1995), MOCHÓN LÓPEZ (2000), CALVO ORTEGA (2010b) y SÁNCHEZ GALIANA, C. (2010)- que **puede seguirse manteniendo la valoración de los inmuebles conforme a su valor catastral**, que es, además de ser un valor sustraído a las circunstancias coyunturales y puntuales del mercado, como indicó

FERNÁNDEZ PIRLA (1991), el más sencillo de utilizar desde el punto de vista de la gestión para los Ayuntamientos, lo cual es una de las virtudes que debe tener cualquier impuesto, y si se trata de los locales, más aún, por las posibilidades reales de gestión de estos Entes.

Si que entiendo oportuno, sin embargo, reformar los tipos de gravamen aplicables en el IBI.

En la actualidad los Ayuntamientos deciden, en aras a su autonomía, el tipo impositivo a aplicar, en el caso de inmuebles urbanos, que no sean inmuebles de características especiales, del 0,4 al 1,1%, y en el de los rústicos del 0,3 al 0,90%, teniendo margen para incrementar los mismos en determinados porcentajes cuando concurren una serie de circunstancias: ser capital de provincia o de Comunidad Autónoma, prestar servicios de transporte colectivo de superficie, etc., desprendiéndose de ello que los tipos son proporcionales, lo que se ha justificado sobre la base de que este impuesto no tiene una finalidad redistributiva y, en consecuencia -como ha afirmado CALVO ORTEGA (2010b)- no parece apropiada la progresividad del mismo.

Si bien esto es cierto en gran medida, no lo es, sin embargo, íntegramente, porque, como apunta CARMEN ALMAGRO no podemos evitar preguntarnos, “¿tiene igual capacidad económica quien posee -y mantiene- un patrimonio inmobiliario de 50.000 euros que aquel cuyos bienes y derechos sobre inmuebles están valorados en 500.000 euros, por ejemplo?. Evidentemente no. Más allá; ¿la capacidad económica que tiene un contribuyente con, digamos 10 inmuebles, es la misma que la de otro, propietario o posee-

dor de una sola vivienda que, además, constituye su residencia habitual?. Creemos que tampoco”.

Entiendo por mi parte que tiene razón esta autora sobre este tema. Y, sin embargo, actualmente, estas circunstancias quedan al margen del IBI, en base a su pretendida naturaleza de impuesto real y no personal.

Estimo que estas situaciones debían tomarse adecuadamente en cuenta a la hora de exigir el IBI -no siendo obstáculo para el cálculo del total patrimonio inmobiliario de un contribuyente la posible circunstancia de que las viviendas se posean en distintos municipios, dada la completa información tributaria de la que se dispone por los Ayuntamientos a través del Catastro- y en función de ello **podría introducirse la progresividad de los tipos de gravamen en este impuesto**, de forma que a aquellos que mayor valor catastral total, por el conjunto de sus inmuebles, tengan se les apliquen tipos superiores; o si se quiere, lo que sería más fácil, aunque a mi juicio menos satisfactorio que la propuesta anterior, aplicar igualmente dichos tipos de gravamen más elevados en función simplemente del valor individual de cada inmueble, de forma que a mayor valor mayor tipo de gravamen aplicable. Así, por ejemplo, como indicó PAGÈS I GALTÉS (2002), a los inmuebles que tuviesen un valor que no excediese de la media se les aplicaría un tipo de gravamen parecido a los vigentes, mientras que a los inmuebles que tuvieran un valor superior a la media, se les aplicaría, por el exceso, una escala de tipos incrementados de naturaleza progresiva.

Y, con el objetivo de contribuir a que esta medida de aplicación de tipos de

gravamen progresivos en el IBI, fuese más fácilmente aceptada, -lo que además ahora es más necesario habida cuenta de que la menor carga tributaria sobre la propiedad inmobiliaria que llegó a existir como consecuencia de la bonificación total del Impuesto sobre el Patrimonio, ahora se ha desvanecido con la rehabilitación de este impuesto- la misma debiera complementarse con una reforma del IBI que lleve a término una desagregación de los bienes que permitiese aplicar un **trato fiscal más benigno a la vivienda habitual**, al tratarse de un bien de consumo duradero que tiene un carácter vital, y que, por ello, debe tener un reconocimiento tributario suficiente en este impuesto local a través del establecimiento de tipos impositivos más bajos, lo que no sucede en la regulación normativa vigente de este tributo, en el que sólo existe, como figura aproximada, una bonificación del 50%, por un período de tres años, en la cuota íntegra para las VPO y las que resulten comparables a éstas conforme a la normativa de las Comunidades Autónomas, bonificación que puede prorrogarse, en el mismo porcentaje, por los Ayuntamientos una vez transcurrido dicho plazo de tres años.

3.2. EN EL IAE

Como afirmación de partida estimo que el IAE debe seguir perviviendo en las Haciendas locales, y en concreto en la de los Municipios, sobre todo en estos momentos de evidente y notoria falta de recursos tributarios de éstos; pero necesita de forma urgente una serie de reformas que contribuyan a limar los aspectos más conflictivos que el mismo presenta desde la perspectiva de los principios constitucionales

tributarios, tarea ésta que, además, si se lleva a cabo, proporcionará incluso más recaudación que la que ahora se consigue con este impuesto.

A este respecto **debe terminarse con la muy anómala exención establecida en este impuesto en virtud de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, a partir de la que quedaron, en esencia, exonerados de pagarlo las personas físicas, y los sujetos pasivos del IS, las sociedades civiles, y las entidades del art. 35.4 LGT que tuviesen un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros.**

Este mandato permite que queden fuera del ámbito de aplicación del IAE ciertos profesionales, personas físicas, de elevada capacidad económica, tal como se denunció, además de en el *Informe de la Comisión para la reforma de las Haciendas Locales*, presentado el 3 de julio de 2002, y en el Dictamen del Consell Consultiu de Catalunya núm. 236, de 18 de febrero de 2003, por la generalidad de la doctrina. Véanse, entre otros autores, POVEDA BLANCO (2003, 2006, 2007), CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA (2003), LAGO MONTERO (2004), SUÁREZ PANDIELLO (2005), SÁNCHEZ SÁNCHEZ y EUGENIO LATORRE (2005), SÁNCHEZ GALIANA, C. (2010) y CALVO ORTEGA (2010b), quienes han indicado que no es justo eximir del pago a quien contando con la capacidad económica objeto de gravamen sea una persona individual, mientras que por el hecho de que el titular posea naturaleza jurídica, o la condición de entidad de las comprendidas en el art. 35.4 LGT, no esté exento de gravamen.

Este proceder conculca, además del principio de capacidad económica, el

de igualdad tributaria, que tiene como destinatarios no sólo a la Administración y al Poder Judicial, sino también al Legislativo, como se declaró por la STC 22/1981, de 2 de julio, y que es un elemento esencial de nuestro ordenamiento constitucional, uno de los valores superiores del mismo (art. 1 CE), o, como se indicó en la STC 8/1986, de 21 de enero, “un valor preeminente en el ordenamiento jurídico español, al que debe colocarse en un rango central”, contribuyendo el mismo a vertebrar y a inspirar la configuración de otros preceptos constitucionales, según se puso de relieve en la STC 19/1987, de 17 de febrero.

Parece evidente que esta diferenciación entre las personas citadas, una sujetas a gravamen y otras exentas, supone un palmario atentado a dicho principio de igualdad, como han afirmado RUBIO DE URQUÍA (2003), CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA (2003) y POVEDA BLANCO (2003, 2005, 2006, 2007), por la discriminación que se introdujo a este propósito, que no está en absoluto justificada, ya que como bien señaló este último autor: “¿Qué razón puede justificar una discriminación tributaria en torno a las entidades someténdolas a un gravamen que recae sobre el ejercicio de su actividad económica, mientras se excluye del mismo a los contribuyentes individuales por el simple motivo de ser personas físicas?”. Por otra parte, y como bien ha indicado GARCÍA-FRESNEDA GEA (2007), no podemos basarnos para justificar esta exención en las recomendaciones de la Comisión Europea a favor de las pequeñas y medianas empresas, ya que la recomendación 94/390/CE, de 31 de julio, y la recomendación 94/1069/CE,

de 31 de diciembre, propugnaron un tratamiento impositivo favorable para esta clase de empresas, pero sin tener en cuenta el titular de las mismas.

Repárese, además, por si lo anterior no bastase para criticar este proceder legal, en la circunstancia de que la tributación efectiva de unos pocos agentes económicos, frente a la exoneración absoluta de la mayor parte de ellos, puede implicar una medida que distorsione la libre competencia empresarial, al suponer una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia del mercado, que atenta contra el fundamental principio de neutralidad, que equivale, como ya señaló hace tiempo ALVAREZ RENDUELES (1969), a la ausencia de efectos económicos adversos derivados de la imposición o a que ésta produzca la menor distorsión posible en la asignación de los recursos productivos.

Por todo ello, considero, en definitiva, que tiene que terminarse con esta anómala situación, y exigir también el IAE, en consecuencia, a las personas físicas que ejerzan actividades empresariales y profesionales siempre que, como es obvio, las mismas tengan capacidad económica, aspecto en el que, y como cierre de la argumentación que se viene efectuando, estimo asimismo que **en la situación presente debiera rebajarse el límite para declarar la exención a 500.000 euros, en vez de al millón actualmente fijado, de forma que todos aquellos que, personas físicas o jurídicas, superasen esa cantidad de medio millón de euros deberían quedar sujetos al IAE, sin exención**, pudiéndose incluso fijar una cifra más baja para las personas físicas.

Importantes modificaciones deben

introducirse también en la cuantificación de la deuda tributaria.

La base imponible requiere hoy, como apunta CALVO ORTEGA (2010b), una actividad compleja, y que refleja de manera muy tosca la capacidad económica de la actividad empresarial o profesional que se grava. Es necesario tener en cuenta los elementos fijos que concurren en el momento del devengo, las divisiones que agrupan a sectores fundamentales y las agrupaciones que reúnen actividades afines, el cálculo en relación con el beneficio medio presunto que no puede exceder del 15%, y la superficie de los locales.

Estas dos últimas exigencias son, además, muy criticables, ya que respecto a ese beneficio medio presunto hay que señalar que no es en absoluto representativo del beneficio real que un determinado empresario o profesional obtiene por el ejercicio de su actividad, cuando parece evidente que este último beneficio tendría que ser el único dato a tomar en consideración desde la óptica del principio constitucional de capacidad económica -como han señalado, entre otros autores, MORENO CASTEJÓN (1988), GARCÍA-FRESNEDA GEA (1996), ANÍBARRO PÉREZ (1997), CHECA GONZÁLEZ (2000, 2001, 2002), ARAGONÉS BELTRÁN (2005) y POVEDA BLANCO (2006)-, de suerte que no se pudiese gravar, en contra de lo que se desprende de la regulación del IAE, en igual forma, a los que tienen efectivamente beneficios reales superiores a los marcados por la Ley que a los que demuestran que no han alcanzado en su actividad ese límite del 15% del beneficio medio del sector en que aquélla esté ubicada.

Y la toma en consideración de la

superficie de los locales en los que se realicen las actividades económicas tampoco se adecua de forma conveniente a dicho principio de capacidad económica, toda vez que la superficie puede ser poco reveladora de la mayor o menor obtención de beneficios en las actividades ejercidas con el concurso de una base física, siendo incluso, en ocasiones, inversa la relación existente entre superficie extensa y obtención de beneficios, como ha precisado GARCÍA LUIS (1993), debiendo añadirse, además, que la utilización de este elemento supone una clara discriminación en contra de las actividades ejercidas en local frente a las ejercidas de manera ambulante.

Y no acaban aquí los mandatos dirigidos a determinar la base imponible, ya que a lo antes dicho hay que añadir la aplicación de los coeficientes municipales que incrementan las cuotas mínimas y que se aplican en función de la población y según la situación de los locales en el término municipal.

La complejidad como se aprecia es, pues, enorme, lo que, desde luego, no es conforme con la ordenación moderna de los impuestos, que demanda que su aplicación sea lo más sencilla posible.

Por todo ello considero que la base imponible debe ser el resultado de una más fácil concreción, para lo que me parece razonable la propuesta de CALVO ORTEGA (2010b), de que **la misma venga constituida por los ingresos brutos de empresarios y profesionales, incluidos entre ellos a los artistas.**

Al utilizarse los ingresos brutos se obvia el principal problema que lleva aparejada la determinación de la base imponible en función de los ingresos,

y que viene representado por la depuración de los mismos a rendimientos netos, lo que, como es obvio, conlleva la existencia de un mecanismo contable, correcciones de valor, determinación de los gastos deducibles, etc.

Nada de esto incide, sin embargo, como CALVO ORTEGA (2010b) pone de relieve, sobre los ingresos brutos -sistema que, por lo demás, es aplicado en la Hacienda municipal en la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público a favor de personas explotadoras, distribuidoras o comercializadoras de servicios de suministro que resulten de interés general-, que pueden ser objeto de concreción a través de un registro, sin perjuicio de que pueda serlo también por medio de la contabilidad, pudiendo ser, a estos efectos, un elemento útil para determinar referidos ingresos brutos el Registro de facturas emitidas en el IVA.

La fijación de la base imponible por los ingresos brutos de la actividad económica de que se trate exige, como es lógico, como bien apunta este autor, un tipo de gravamen muy bajo, y también su consideración como gasto deducible en el impuesto sobre los beneficios empresariales y profesionales, incluso los determinados en régimen de estimación objetiva.

Considero que lo expuesto en relación con el IAE representa una evidente mejora respecto a su regulación actual, y, casi con seguridad, la obtención de una mayor recaudación por este concepto, debiendo completarse esta reforma con la eliminación de la función censal atribuida a este impuesto, y que en la actualidad carece de todo sentido, al existir otros mecanismos más eficaces para ello, como ya

indicaron SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO (1994), recogidos tanto en el art. 164 LIVA, que establece la obligación de presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades económicas, como con carácter global en el Reglamento General de los Procedimientos de Gestión a Inspección Tributaria, que establece un verdadero ordenamiento censal, de mayor valor al que pueda formarse con los datos agregados de los Municipios. La eliminación de esta función censal permitiría, además, la completa municipalización del IAE, lo que ahora no sucede, al intervenir la Administración Central en la confirmación de dicho censo, lo que le permite seguir interviniendo a ésta en las fases de inspección y de reclamaciones económico-administrativas, lo que, como bien ha escrito CALVO ORTEGA (2010b), se compadece mal con la autonomía de las Entidades locales.

3.3. EN EL IVTM

Una reforma estructural que debiera realizarse en este impuesto debería ser aquella en que se tuviese en cuenta, con carácter obligatorio -no dejándolo, pues, en manos de lo que las Ordenanzas fiscales puedan disponer, lo que al ser opcional no siempre se realiza-, que la cuota a pagar por él se determinase en relación directa, en función de la contaminación que los vehículos pueden producir, teniéndose muy presente, como bien apunta CARMEN ALMAGRO, que el problema contaminante de un vehículo no está exclusivamente unido a la emisión de CO₂, es decir, al consumo del automóvil, sino que debe tenerse en cuenta

también la emisión de óxido nitroso (NOX), como ya sucede en países como Japón, o en el Estado americano de California, puesto que tiene poco sentido que se siga pensando que un vehículo es ecológico porque consume poco carburante (emite menos CO₂ ya que «combustiona» en menor medida) cuando, sin embargo, emite una cantidad ingente de NOX a la atmósfera. Ello, como señala esta autora, ha favorecido la «dieselización» del parque automovilístico en detrimento del tradicional coche de gasolina, que emite mucho menos NOX y que, con la llegada de los vehículos híbridos, iguala en consumo de carburante a los vehículos diesel.

Esta sería, con todo, una medida a tomar a más plazo. Más urgente es ahora, desde la óptica de la recaudación tributaria, **solventar con premura un problema que está generando bastantes pérdidas económicas a no pocos Ayuntamientos –aunque en contrapartida otros se benefician indebidamente, mediante la utilización de una “guerra fiscal” perniciosa–, problema que se produce por la “huida de vehículos” a otros municipios para lograr la reducción de los costes fiscales** soportados, como han denunciado, entre otros autores, LASARTE ÁLVAREZ, ADAME MARTÍNEZ, MARTÍN FERNÁNDEZ y RAMOS PRIETO (2003), POVEDA BLANCO (2005), SERRANO ANTÓN y RUIBAL PEREIRA (2006), NAVARRO HERAS (2006) y RAMOS PRIETO y TRIGUEROS MARTÍN (2010).

Ello representa, como bien ha escrito POVEDA BLANCO (2007), un perjuicio grave en los casos de empresas con grandes flotas de vehículos, como es el caso de las destinadas al alquiler

de éstos, o en el supuesto de las autoescuelas de conductores, de transporte, etc., siendo ilustrativo de ello la situación que este autor cita de un municipio de Cataluña de 224 habitantes que contaba con 15.073 vehículos “empadronados”, lo que suponía 67,2 vehículos matriculados por habitante.

Esto es injusto e intolerable, por el perjuicio económico que causa a otros municipios, que ven con ello reducida de forma sustancial la cuantía a cobrar en concepto de IVTM, mucho menor, desde luego, de la que podrían haber obtenido de no existir esta indeseable práctica de competencia fiscal desleal, por lo que es perentorio adoptar medidas legales que resuelvan este muy nocivo efecto de “deslocalización fiscal”, por usar el término empleado por SÁNCHEZ GALIANA, C. (2010).

3.4. EN EL ICIO

Este impuesto, cuya recaudación es lógicamente la que más se ha visto afectada como consecuencia de la importante reducción de la actividad inmobiliaria, grave, como es conocido, la realización de construcciones, instalaciones y obras para las que se exija obtención de la licencia de obras o urbanística siempre que la expedición de la misma corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

Pues bien, la realidad nos muestra que la mayor parte de las construcciones, instalaciones y obras de las que son dueños el Estado o las Comunidades Autónomas no precisan de la obtención de dichas licencias, encontrándose “no sujetas”, en contra de la generalidad, equidad y neutralidad del impuesto. Para evitar este vaciado en el ámbito material del mismo, y en beneficio de lograr un mejor cumplimiento

del principio de suficiencia financiera, sería conveniente, como con acierto propugna POVEDA BLANCO (2007), que en la norma se incorporase un texto en el que se indicase que las obras de infraestructuras públicas emprendidas por el Estado o las Comunidades Autónomas quedasen sometidas al ICIO si no están destinadas a integrarse en el patrimonio o en el dominio público municipal, sin perjuicio de que su gravamen se modulase en atención a su naturaleza, tipo o finalidad.

Acorde con esto último, sería oportuno que en vez de cómo ahora sucede, que el tipo de gravamen aplicable es único, con la sola limitación de que no puede exceder del 4%, **se pudiesen establecer tipos impositivos distintos para las diferentes construcciones, instalaciones y obras**, lo que, como ha escrito este autor, ampliaría la autonomía municipal, y permitiría atender a fines sociales, reduciendo el tipo para la vivienda habitual, y para las construcciones destinadas a fines deseables, a la par que incrementar dicho tipo para las construcciones suntuarias, o no tan deseables por razones medioambientales, de salubridad, etc., siendo ésta una medida, también estimada positiva por ÁLVAREZ ARROYO (1996b), que vendría a complementar el elenco de bonificaciones que los Ayuntamientos pueden contemplar en sus ordenanzas fiscales, que se recogen en el art. 103.2 TRLRHL, y que sí están en la correcta línea de potenciar referida autonomía municipal, puesto que dichas bonificaciones no sólo son potestativas, sino que, además, solo se prevé un porcentaje máximo por debajo del cual pueden libremente moverse los Ayuntamientos, dejando también a la libre decisión de éstos la determi-

nación de si todas o algunas de ellas se aplican, o no, de forma simultánea.

Esta diferenciación de tipos en el ICIO permitiría asimismo, por otra parte, acomodar mejor la carga tributaria a la capacidad económica que el sistema que ahora se emplea de modular este extremo en la base imponible del impuesto, al disponerse, en el art. 102.1 TRLRHL, que no forman parte de ella los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista y cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material, exclusiones éstas que en no pocos casos han generado una importante conflictividad.

Estimo a este respecto, siguiendo a CALVO ORTEGA (2010b), que **las únicas partidas que en rigor deberían excluirse de la base imponible del ICIO son las relativas al IVA y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y restantes prestaciones patrimoniales de carácter público local**, pero no así las otras partidas, antes citadas, que se especifican en dicho art. 102.1 TRLRHL, puesto que las mismas, desde el punto de vista económico, son elementos integrantes del coste final, tesis ésta que ya habían sostenido SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO (1995) cuando escribieron que “el coste no puede prescindir de los elementos que necesariamente lo integran, so pena de parcelar injustificadamente el objeto del tributo, es decir, la capacidad económica sometida a gravamen, pues no es posible llevar a cabo la construcción sin capacidad económica suficiente para cubrir no ya el valor material de la obra, sino también los gastos conexos

de la misma, como los honorarios profesionales entre otros”, sustentando también similar opinión otros autores como, por ejemplo, SÁNCHEZ PINO (1997) y MARÍN-BARNUEVO FABO (1999, 2001). Como afirma CALVO ORTEGA (2010b) estas exclusiones sólo se explican desde la finalidad de reducir la carga tributaria, pero ello sería más oportuno y correcto hacerlo, en mi opinión, con la utilización de la técnica de tipos de gravamen diversificados antes propuesta.

Por último, respecto al devengo, el art. 102.4 TRLRHL señala con claridad que el ICIO se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra. Este mandato es acertado cuando estas actividades son de corta duración; pero no lo es tanto cuando el plazo de ejecución, por el motivo que fuere, sea muy largo, dilatándose en el tiempo, por lo que, como bien apunta POVEDA BLANCO (2007), sería conveniente introducir en la norma la cautela de que si bien el devengo se produce en el comienzo de la construcción, instalación u obra –lo cual es bueno porque aporta certeza y seguridad jurídicas, como, entre otros autores, han indicado SIMÓN ACOSTA (1989) y MARÍN-BARNUEVO FABO (2001)-, ello es así salvo que entre ambos momentos: inicio y final de la obra, transcurra un plazo superior a un determinado tiempo sobre el originariamente previsto para la ejecución de la mismas, en cuyo caso se debería aplicar el tipo vigente a su término, siempre que fuese mayor al tipo impositivo correspondiente al inicio, como cláusula de salvaguarda para no premiar la tardanza, y también, y esto es lo que más interesa ahora, porque este proceder permitiría a los Ayunta-

mientos obtener una mayor recaudación tributaria por este concepto.

3.5. EN EL IIVTNU

La vigente regulación del IIVTNU impide gravar el incremento de calor cuando el período de generación es inferior a un año, siendo ello consecuencia de que el art. 107.4.3ª TRLRHL establece que sólo se tomarán en cuenta años completos.

Esto se explica por el objetivo de facilitar la gestión de este impuesto. Sin duda la determinación del período de generación por años completos es más sencilla que la que atiende al número de días; pero ésta, dados los actuales avances técnicos e informáticos, tampoco encierra en los momentos presentes una especial complejidad, por lo que, al ser así, entiendo, siguiendo a ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO (2009), que **no está justificado que el período de generación del IIVTNU se calcule descartando las fracciones de años**

Si el período de generación se calculara por días los incrementos de valor inferiores al año resultarían gravados, lo que, aparte de proporcionar más recaudación a los Ayuntamientos, es más acorde con las exigencias derivadas del principio de capacidad económica, ya que el no gravamen de las plusvalías con un período de generación inferior al año supone dejar al margen del IIVTNU el tráfico inmobiliario más especulativo, como han indicado, entre otros autores, POVEDA BLANCO (2005, 2007), MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO (2009), CALVO ORTEGA (2010b) y VARONA ALABERN (2010) -habiéndose incluso señalado por ZORNOZA PÉREZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2008) que

las operaciones con período de generación inferior al año, deberían soportar, por su carácter especulativo, una imposición más gravosa, estableciendo para ellas un recargo-, problema que se solventaría de forma muy fácil si se modificase la forma de cómputo del período de generación en el sentido antes apuntado, esto es, utilizándose un sistema que tomase en consideración los días efectivos en lugar del actual que se basa en años completos, y que origina una injusta exoneración, en palabras de ÁLVAREZ ARROYO (2004).

Como ha escrito NAVARRO HERAS (2006), aunque pudiera parecer que esta medida presenta problemas de compatibilidad “teórica” con la naturaleza de este impuesto, ya que el mismo se ha justificado -de forma un tanto inocente a mi juicio, como ya expuse en un trabajo anterior (2000), compartiendo los razonamientos de autores como RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA (1996), HERRERA MOLINA (1998), y MOCHÓN LÓPEZ (1999), a los después se han sumado PLAZA VÁZQUEZ y VILLAVERDE GÓMEZ (2005)- por la participación del municipio en las plusvalías generadas y puestas de manifiesto en la transmisión a causa de servicios u obras municipales y, parece, que en plazos inferiores al año es difícil que el Ayuntamiento haya incidido realmente en el beneficio obtenido por el contribuyente, hay que tener en cuenta, sin embargo, que con la medida propuesta se está primando una política en contra de la especulación de los inmuebles. Debe reseñarse que en el Municipio de Barcelona sí está previsto que tribute la plusvalía generada dentro del año, contemplándose

esta situación por el art. 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, que regula el régimen especial del Municipio de Barcelona.

En la regulación vigente de este impuesto debiera suprimirse, por otro lado, la autorización que recoge el art. 108 TRLRHL para el establecimiento de una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Esto duplica lo establecido en el ISD que establece una menor carga tributaria para las personas que pueden beneficiarse de las bonificaciones del art. 108 TRLRHL a través de las reducciones correspondientes al llamado Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años) y del Grupo II (descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes).

Por ello, siguiendo a CALVO ORTEGA (2010b), la bonificación que establece el IIVTNU a favor de este mismo tipo de círculo familiar parece excesiva, por lo que esta autorización a favor de las ordenanzas fiscales municipales debiera desaparecer, al menos en estos momentos en que se precisa con urgencia la obtención de una mayor recaudación tributaria por parte de las Entidades locales.

4. LA NECESARIA COMPENSACIÓN A LAS ENTIDADES LOCALES POR LOS BENEFICIOS FISCALES ESTABLECIDOS EN LAS LEYES

Una de las plasmaciones normativas concretas con la que se ha tratado de

dotar de contenido al principio de suficiencia financiera recogido en el art. 142 CE, y que, como ya dije, es el que sustenta el sistema financiero de las Haciendas Locales, viene representada por lo establecido en el art. 9.2 TRLRHL, al señalarse en él que: “Las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan; dichas fórmulas tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades Locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales”.

Evidentemente este precepto no es un dechado de virtudes, ya que el mismo presenta defectos tales como, entre otros, que la compensación sólo se establece en él para los beneficios fiscales en materia de tributos locales establecidos por las Leyes, dicción ésta que tradicionalmente se interpreta, como han escrito RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA (1996) recogiendo el criterio que se estableció en el apartado 3.3.2.4 de la Memoria que acompañó al Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales, en el sentido de que la misma no afecta a los beneficios de esta índole recogidos en Tratados Internacionales y Convenios Internacionales, siendo así que lo más correcto parece que también en estos casos el Estado tendría que encargarse de compensar la minoración de ingresos que una norma internacional haya podido propiciar en las Entidades Locales, como por ejemplo sucede, y lo cito por ser una medida que rompe la tónica apuntada, en el supuesto al que se refiere el art. 121 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de PGE para el

año 2011, en el que se señala que: “Con cargo a los créditos consignados en la Sección 32, Servicio 02, Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, programa 942N, se hará efectiva una compensación equivalente al importe de las cuotas del actual IVTM objeto de condonación en el año 2011, como consecuencia de la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en el vigente Convenio de Cooperación para la Defensa con los Estados Unidos, de fecha 1 de diciembre de 1988”.

Y, en esta misma línea, también es criticable la forma en que el Estado tradicionalmente ha venido entendiendo que se debía proceder a desarrollar lo previsto en dicho art. 9.2 TRLRHL, porque la regulación de la compensación que se establece en las Leyes de PGE para dar cumplimiento a lo previsto en dicho precepto es restrictiva e incompleta, puesto que se limita tan sólo a dotar un crédito “con la finalidad de compensar los beneficios fiscales en tributos locales de exacción obligatoria que se puedan conceder por el Estado mediante Ley”.

El hecho de que la compensación se circunscriba a los tributos locales de exacción obligatoria (IBI, IAE e IVTM) implica una limitación respecto a lo establecido en referido art. 9, que no distingue entre tributos locales de exacción obligatoria y potestativa, por lo que, en puridad, debiera entenderse que la compensación tendría que producirse en todos ellos, esto es, tanto en los impuestos que tengan carácter obligatorio, como en los que tengan carácter potestativo, en contra de la práctica seguida al respecto por las respectivas Leyes de PGE, extre-

madamente cicateras en este punto concreto.

La razón de esta restricción podría estar, como señaló VAQUERA GARCÍA (2001), en el hecho de que los tributos de exacción potestativa se han implantado en el Ente local por su propia voluntad, en cumplimiento del principio de autonomía local, siendo, por tanto, estos Entes los que asuman cualquier desequilibrio en la obtención de sus ingresos.

Sin embargo -como afirma este autor- nada obsta a que el Estado establezca un beneficio fiscal que afecte a dichos tributos, con lo que deberá aplicarse imperativamente, y en aquellas Corporaciones afectadas se producirá una disminución en los ingresos que se obtengan por su recaudación, lo que iría en contra del principio de suficiencia financiera. Una cosa es que el Ente Local pueda decidir sobre implantar o no un impuesto potestativo en su territorio y otra muy distinta es que no pueda eludir aplicar las exenciones que el Estado ha establecido. Por ello entendemos que esta norma es criticable y atenta claramente contra el espíritu del art. 9.2 TRLRHL, que consiste en la obligación de resarcir a un Ente por la merma recaudatoria motivada por las decisiones de otro.

Además, **el régimen de la compensación por beneficios fiscales establecido en dicho art. 9 TRLRHL está regulado desde una óptica meramente política, con total ausencia de garantías jurídicas ciertas y efectivas de que se tenga que subvenir por parte del legislador a compensar la real pérdida sufrida por las Entidades Locales** por el proceder de aquél. Estamos, pues, ante una pura “declaración de intenciones”, no ante una ver-

dadera autolimitación del legislador, que únicamente se produciría -y no es el caso- si éste, de forma imperativa, se viese constreñido a compensar a las Corporaciones Locales siempre que estableciese beneficios fiscales, y en la cuantía real dejada por éstas de percibir fruto de la implantación de los mismos.

Así se desprende de las SSTS de 20 de febrero de 2009, Recurso de Casación núm. 3949/2006, 20 de febrero de 2009, Recurso de Casación núm. 3966/2006, 20 de febrero de 2009, Recurso de Casación núm. 4480/2006, 20 de febrero de 2009, Recurso de Casación núm. 4678/2006, 20 de febrero de 2009, Recurso de Casación núm. 5110/2006, 11 de junio de 2009, Recurso de Casación núm. 5940/2007, y 8 de octubre de 2009, Recurso de Casación núm. 5765/2007, en las que se declaró que “nuestra Constitución y las normas internacionales que nos vinculan garantizan la suficiencia financiera de los Entes locales, pero no imponen que, cuando el Estado dispone beneficios fiscales sobre tributos de esos Entes, deba compensarles por el importe que dejan de ingresar debido a la ventaja”.

Y se añadió -en las SSTS de 17 de enero de 1997, Recurso de Apelación núm. 11879/1991, 26 de junio de 1997, Recurso de Apelación núm. 4447/1992, 3 de julio de 1997, Recurso de Apelación núm. 6683/1992, y 13 de octubre de 2009, Recurso de Casación núm. 3826/2003- que en el interrogante de si los Ayuntamientos deben soportar o no la carga o el gasto fiscal inherente a las bonificaciones que haya concedido el Estado, reflejo del enfrentamiento entre los intereses generales de la nación y los locales de

los Municipios, la repuesta ha de ser positiva, pues “es justo y necesario que los municipios soporten su parte de carga o coste presupuestario de las exenciones y bonificaciones, cuando el motivo o la razón que las justifica es el interés general”.

Debe también repararse a este respecto en que esta obligación de compensar está establecido en una simple Ley ordinaria: el TRLRHL, por lo que otra Ley posterior puede libremente modificar lo ordenado en referido art. 9.2, tal como se ha declarado por la jurisprudencia -entre otras, STS de 9 de julio de 1999, Recurso de Casación núm. 4407/1994-, al afirmar que es perfectamente posible que una Ley posterior derogue los efectos de una Ley anterior, al tener ambas el mismo rango jerárquico, por lo que, en definitiva, la obligación de compensar a las Entidades Locales que pudiese estar establecida en esta última Ley puede ser desconocida por aquella otra Ley posterior, tesis ésta igualmente mantenida en, por ejemplo, las Sentencias del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 30 de junio de 1999, Recurso contencioso-administrativo núm. 1341/1996, y del TSJ de la Comunidad Foral de Navarra de 12 de junio de 1999, Recurso contencioso-administrativo núm. 888/1996, 15 de junio de 1999, Recurso contencioso-administrativo núm. 960/1996, y 27 de septiembre de 1999, Recurso contencioso-administrativo núm. 1962/1996.

A este respecto, en por ejemplo, las recientes SSTS de 13 diciembre 2010, Recurso de Casación núm. 3302/2007, y de 13 de diciembre de 2010, Recurso de Casación núm. 3488/2007, relativas a la compensación a los Ayuntamientos por un beneficio fiscal derivado de

norma anterior a la LRHL: el referente a la bonificación del 95% en la cuota de la Contribución Territorial Urbana para las empresas concesionarias de autopistas de peaje, se declaró que:

“(…) resulta más que dudosa la eficacia vinculante que la citada LRHL puede tener en este punto sobre el legislador estatal futuro. Tal vinculación, en principio, sólo podría ser mantenida si se llegara a la convicción de que la Ley 39/1988 forma parte del llamado “bloque de la constitucionalidad” o que, al menos, en virtud de la Constitución, tiene una peculiar naturaleza y fuerza de obligar. Sin embargo, esta especial posición sólo ha sido expresada por nuestro Tribunal Constitucional en relación con la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (BOE de 3 de abril), que ha sido definida como el «cauce y el soporte normativo de la articulación de esta garantía institucional» de la autonomía local (STC 159/2001, FJ 4º); norma que, aunque, según la última doctrina, no se integraría en dicho “bloque de la constitucionalidad” (pese a que así lo sostuvieron las SSTC 27/1987, FJ 5º; 109/1998, FFJJ 5º y 12; y 159/2001, FJ 4º parece que se tal tesis se ha abandonado en la STC 240/2006, FJ 8), por definir o delimitar las competencias estatales y autonómicas y por actuar los valores superiores consagrados en el artículo 137 de la Constitución, «tiene una singular y específica naturaleza y posición en el Ordenamiento jurídico» (SSTC 259/1988, FJ 2; y 159/2001, FJ 4)”.

Se concluyó afirmando en estas Sentencias que a la luz de esta doctrina, “difícilmente puede mantenerse que el art. 9.2 de la Ley 39/1988 contenga un mandato vinculante para el legislador

estatal que establezca en el futuro beneficios fiscales en los tributos locales”.

De todo ello se desprende, en definitiva, la conclusión de que al tener el TRLRHL el rango de Ley ordinaria es posible que otra Ley posterior pueda dejar sin efecto los mandatos recogidos en la misma, y, entre ellos, **lo dispuesto por este art. 9.2, que de este modo no deja de ser un precepto plagado de buenas intenciones; pero, por desgracia, sin efectos jurídicos que, de forma necesaria y de manera obligatoria, deban ser tenidos en cuenta por el legislador en sus regulaciones futuras**, tal como han escrito entre otros autores VAQUERA GARCÍA (2001, 2011) y CHECA GONZÁLEZ (2001), que también ponen de relieve que a la vista de esta regulación, y teniendo presentes los precedentes, se puede afirmar que la regla general es la *no compensación*, defendida a ultranza por CANCIO FERNÁNDEZ (2011).

Y a la vista de la experiencia tampoco tenemos muchos asideros para estimar que este grave problema de desentendimiento del Estado de esta obligación para con las Entidades locales puede solventarse a través del cauce de la interposición de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, y me baso para ello en lo que ya ha ocurrido en relación con el IAE, respecto al que, en su momento, se interpusieron demandas por este concepto fundamentadas en la insuficiente compensación económica establecida para las Corporaciones Locales por la Disposición Adicional 10ª de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

En dicha Disposición Adicional 10ª se señaló que: “Con la finalidad de preservar el principio de suficiencia financiera de las Entidades Locales y

para dar cobertura a la posible merma de ingresos que aquéllas pudieran experimentar como consecuencia de la reforma del IAE, el Estado compensará a las Entidades Locales por la pérdida de recaudación de este impuesto en el año de su entrada en vigor”.

Si mediante tal compensación se hubiese realmente conseguido que las Corporaciones Locales no hubiesen sufrido menoscabo alguno en sus ingresos tributarios procedentes del IAE, ningún problema existiría. Nada podría objetarse, en definitiva, a que el Estado, en uso de su potestad y de sus facultades legislativas, hubiese introducido en el IAE determinados beneficios fiscales, que suponen, sin ningún género de dudas, una pérdida de recaudación para las Entidades Locales, si aquel luego hubiese reconocido a estas, sin subterfugios, que tenían derecho a percibir las cantidades reales y efectivas que por ello iban a dejar de ingresar en el futuro.

Ahora bien, es evidente, en mi opinión, que esto último en ningún modo se produjo, toda vez que esta compensación a la que se refiere la Disposición Adicional 10ª de la Ley 51/2002, no cubrió la pérdida realmente ocasionada a las Entidades locales como consecuencia de los beneficios fiscales establecidos en tal Ley. Y no los cubrió porque en el número 2 de dicha Disposición se manifestó que: “La pérdida compensable será la expresión de la diferencia entre la recaudación líquida del año 2003 y la recaudación líquida del año 2000, entendiendo por recaudación líquida la recaudación tanto del ejercicio corriente como de ejercicios cerrados”.

Con ello, al aludirse y tomarse como elementos de referencia, y puntos de

comparación, los años 2003 y 2000 se utilizaron factores no homogéneos, sino heterogéneos entre sí, y ello por la sencilla razón de que la recaudación del año 2003, al haber entrado en vigor la Ley 51/2002 el 1 de enero de 2003, ya estaba afectada por los beneficios fiscales introducidos a través de dicha Ley, por lo que, parece obvio, la misma tenía que ser mucho menor a la que se hubiese producido si tal Ley no se hubiese promulgado.

Lo correcto habría sido, a mi juicio, si de verdad se quería compensar de forma efectiva a las Corporaciones locales por la real pérdida que en ellas se generó por la reforma legal efectuada en el IAE, el calcular por medio de simulaciones, fáciles de realizar con los medios disponibles en la actualidad, la cantidad que cada Entidad Local podría haber obtenido en el año 2003 aplicando los mismos coeficientes, índices, etc., vigentes en ella durante el año 2002, y la diferencia entre esa hipotética cifra y la cantidad recaudada en el año 2002 sería la cuantía en la que habría que compensar a dicha Corporación local.

Proceder de la forma en que se hizo, conforme a lo establecido en esta Disposición Adicional 10ª de la Ley 51/2002, supuso consagrar legalmente, como ya apunté en un trabajo anterior (2004), una evidente pérdida recaudatoria para las Corporaciones locales, que vieron como las compensaciones que se les tenían que conceder no cubrieron los ingresos que podrían haber alcanzado de seguir aún en vigor la anterior regulación del IAE, sino una cantidad considerablemente menor.

Ello, disfrácese como se quiera, implica un doble atentado. Por una parte, al principio de suficiencia financiera

establecido por el art. 142 CE, y, por otra, al mandato establecido por el art. 9.2 TRLRHL, precepto éste que se vio vulnerado porque en dicho artículo se señala que las fórmulas de compensación a favor de las Corporaciones locales “tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades locales procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales”. Es decir, este precepto no sólo tiene una visión estática, sino dinámica, de las cantidades con las que es preciso compensar a las Corporaciones locales por lo dejado de ingresar por ellas, como consecuencia de los beneficios fiscales establecidos por Leyes estatales, para que aquéllas no pierdan capacidad recaudatoria, de suerte que lo que hay que compensar, en puridad, no es sólo la pérdida manifestada en un momento puntual, sino la pérdida que se pondría sucesivamente de manifiesto a medida que la aplicación posterior del tributo se fuese realizando.

Ello sin embargo, no es esto lo que se desprendía de una lectura literal Disposición Adicional 10ª de la Ley 51/2002, ya que en ella se indicó que el importe de la compensación, calculado de la manera antes mencionada, “se consolidará”, con lo que parecía dar a entender que la cifra de compensación asignada en el primer ejercicio de aplicación de lo dispuesto por citada norma sería la que rigiese para años posteriores, adoptándose de esta suerte una perspectiva fotográfica del problema, en lugar de la cinematográfica que exige el tantas veces mencionado art. 9.2 TRLRHL.

Ante ello buena parte de las Entidades locales consideraron oportuno

y pertinente interponer demandas de responsabilidad patrimonial para así intentar conseguir el resarcimiento de los perjuicios que les habían sido causados por este proceder legislativo, en el entendimiento de que en este caso sí se observaba la existencia de todos los elementos que se requieren para poder declarar susodicha responsabilidad, al existir, por una parte, un claro nexo causal entre la actuación legislativa y el daño económico originado a las Corporaciones locales, por producirse una conexión directa, inmediata y exclusiva de causa o efecto, entre la Disposición Adicional 10ª de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, y los perjuicios económicos padecidos por aquellas, que dimanaban y derivaban, en exclusiva, de tal norma; y, por otra, porque los perjuicios sufridos por las Entidades locales fueron sido efectivos, evaluables y estaban plenamente individualizados, tratándose, además, de daños que éstas no tenían, en modo alguno, el deber jurídico de soportar.

Pareciendo, pues, evidente, a mi juicio, que éste era un prototípico caso en el que el Tribunal Supremo debería haber reconocido la existencia de responsabilidad patrimonial, su respuesta ha sido, sin embargo, por completo decepcionante, tanto en el fondo como en la forma, y ello por haberse limitado a despachar este importante asunto con unas breves líneas, apresuradas y carentes por completo de enjundia jurídica, denegatorias de la petición de la invocada responsabilidad patrimonial de la Administración, afirmándose a este respecto por la STS de 28 de octubre de 2009, Recurso de Casación núm. 755/2008, que el “perjuicio consistente en la menor recaudación obtenida por la vía de un concreto tributo,

incluso aunque no llegue a ser compensado a través de otras previsiones, no constituye en sí mismo o por sí sólo un perjuicio antijurídico, sino uno que la Corporación Local tiene el deber jurídico de soportar”.

A la vista de todo ello es evidente, por tanto, que **esta cuestión de la adecuada compensación económica a las Corporaciones locales como consecuencia de la actividad legislativa estatal -y también, en su caso, de la procedente de las Comunidades Autónomas- es una de las que deberán revisarse en profundidad en una futura Ley de reforma de las Haciendas locales, para dar respuesta adecuada a los problemas que la legislación vigente plantea**, que conduce a que se puedan causar importantes perjuicios económicos a las maltrechas arcas locales sin que exista una adecuada y satisfactoria respuesta para solventar este evidente daño, pronunciándose también en este sentido ACÍN FERRER (2005).

..... BIBLIOGRAFÍA

ACÍN FERRER: “Algunas medidas de gestión, coadyuvantes de la suficiencia financiera”, en *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*, VV.AA., Fundación Democracia y Gobierno Local, Diputación de Badajoz, Barcelona, Madrid, 2005.

ALGUACIL MARÍ: “Doctrina del Tribunal Constitucional español sobre principios formales del ordenamiento tributario”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, 1996.

ALMAGRO: “Hacia una nueva imposición patrimonial”. Próxima publicación en *Impuestos*.

ÁLVAREZ ARROYO: “Breve balance de la Ley reguladora de las Ha-

ciendas Locales españolas”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 2, 1996a.

“ “ : *El Impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996b.

“ “ : *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, Dykinson, Madrid, 2004.

ÁLVAREZ RENDUELES: “El IVA y la neutralidad interior”, *XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1969.

ANÍBARRO PÉREZ: *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

ARAGONÉS BELTRÁN: “Problemas destacados del IAE”, en *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*, VV.AA., Fundación Democracia y Gobierno Local, Diputación de Badajoz, Barcelona, Madrid, 2005.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN y VEGA BORREGO: “La posibilidad de utilizar valores de mercado para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Financiación local. Cuatro estudios*, VV.AA., Agencia tributaria de Madrid, Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, 2009.

BOCOS REDONDO y CASTRO ABELLA: “Nuevas vías de financiación de las haciendas locales”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 11, 2011.

CAAMAÑO DOMÍNGUEZ: “Autonomía local y Constitución. Dos propuestas para el otro viaje por el callejón del gato”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 70, 2004.

CALVO ORTEGA: “Poder normativo de los municipios en el campo fis-

cal”, *Tributos Locales*, núm. 97, 2010a.

“ “ : *La reforma de la Hacienda municipal*, Thomson Reuters, Cuadernos Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2010b.

CANCIO FERNÁNDEZ: “Suficiencia financiera de los Entes Locales y obligación estatal de compensar a los Ayuntamientos afectados por la aplicación de exenciones y bonificaciones otorgadas por el Estado”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2011.

CARAMES VIEITEZ: “La Hacienda Local del futuro: una hacienda urbana”, *Papeles de Economía Española*, núm. 92, 2002.

CHECA GONZÁLEZ: “La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera de las Haciendas locales”, *Impuestos*, Tomo II, 1991.

CHECA GONZÁLEZ: “La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera de las Haciendas locales”, *Impuestos*, Tomo II, 1991.

“ “ : *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000.

“ “ : *El sistema tributario local*, Aranzadi, 2001.

“ “ : “El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2002.

“ “ : “La insuficiente compensación económica por el IAE establecida para las Corporaciones locales”, *Tributos Locales*, núm. 46, 2004.

“ “ : “Reserva de ley y tributos municipales”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2009.

CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA: “Análisis crítico de la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, trabajo publicado en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales www.aedaf.es, 2003.

CUBERO TRUYO: “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”,

Civitas, Revista española de Derecho Financiero, núms. 109-110, 2001.

DE BENITO LANGA: “Las Diputaciones y su pervivencia”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 9, 2010.

DE LA NUEZ: “Por qué fallan los controles autonómicos”, *El Mundo*, 3 de junio de 2011.

DE MITA: “Capacità contributiva”, *Rassegna Tributaria*, parte prima, núm. 2, 1987.

FERNÁNDEZ MONTALVO: “Financiación de los entes locales”, en *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*, VV.AA., Fundación Democracia y Gobierno Local, Diputación de Badajoz, Barcelona, Madrid, 2005.

FERNÁNDEZ PIRLA: “Valoración fiscal de los bienes inmuebles”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 62, 1991.

FERREIRO LAPATZA: “La Hacienda local. Antecedentes históricos y situación actual. El marco constitucional”, en *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, VV.AA., Diputació de Barcelona, Marcial Pons, Madrid, 1993.

“ “ : “La Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988: aplicación y reforma”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1998.

GALÁN GALÁN: *La potestad normativa autónoma local*, Atelier, Barcelona, 2001.

GARCÍA-FRESNEDA GEA: *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, Comares, Granada, 1996.

“ “ : “Las exenciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2007.

GARCÍA LUIS: *Impuesto sobre Actividades Económicas*, Lex Nova, Valla-

dolid, 1993

GOMAR SÁNCHEZ: "Características generales del sistema de financiación de los municipios españoles", en *Hacienda y finanzas municipales. Ponencias presentadas al XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)*, VV.AA., Marcial Pons, Madrid, 2001.

HERRERA MOLINA, P.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

JIMÉNEZ ASENSIO: "Las instituciones locales en tiempo de crisis: Reforma institucional y gestión de recursos humanos en los gobiernos locales", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 21, 2011.

KIRCHOF: "La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria", *Garantías constitucionales del contribuyente*, VV.AA., Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

LAGO MONTERO "El rumbo del Impuesto sobre Actividades Económicas", *Tributos Locales*, núm. 44, 2004.

LASARTE ÁLVAREZ, ADAME MARTÍNEZ, MARTÍN FERNÁNDEZ y RAMOS PRIETO: *Financiación de los municipios turísticos*, Comares, Granada, 2003.

LONGO: "Ayuntamientos: retorno a lo básico", *El Periódico Extremadura*, 24 de junio de 2011.

LÓPEZ DÍAZ: "Autonomía y suficiencia de las Corporaciones Locales. Sobre la necesidad de un nuevo reparto competencial", en *Hacienda autonómica y local*, VV.AA., Tórculo Ediciones, 2003.

MARÍN-BARNUEVO FABO: "La base imponible en el ICIO", en *Estu-*

dios sobre Economía de las Corporaciones Locales XII. Gestión financiera y tributaria, VV.AA., Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional, Granada, 1999.

" " : *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Instituto Pascual Madoz, Colex, Madrid, 2001.

MARTÍN PALLÍN: "Las ocho mil Españas", *El País*, 22 de noviembre de 2010.

MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, Lex Nova, Valladolid, 1995.

MIRANDA HITTA: "El Catastro y las Haciendas locales", *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008.

MOCHÓN LÓPEZ: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Comares, Granada, 1999.

" " : "¿Qué es el valor catastral?", en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, VV.AA., Dodeca, Comares, Granada, 2000.

MORENO CASTEJÓN: "El Impuesto sobre Actividades Económicas", *Análisis de la nueva Ley de Haciendas Locales*, II Encuentros Universidade-Corporacións Locais de Galicia, VV.AA., Santiago de Compostela, 1988.

MORENO FERNÁNDEZ: "Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes. (Principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)", en *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, VV.AA., Colección Defensor del contribuyente, Thomson&Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2007.

MUÑOZ MACHADO: Voz "Reserva de ley", en *Diccionario de Derecho Administrativo*, Tomo II, VV.AA., Iustel, Madrid, 2005.

NAVARRO HERAS: "Régimen especial de Madrid", en *Tributos locales y autonómicos*, VV.AA., FEMP, Thomson&Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006.

NEUMARK: *Principios de la imposición*, 2ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

NIETO GARCÍA: *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, 2ª ed., Madrid, 1994.

PAGÈS I GALTÈS: "La reforma de las Haciendas Locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera", *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002.

PARADA VÁZQUEZ: *La segunda descentralización: del Estado autonómico al municipal*, Thomson&Civitas, Cuadernos Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2007.

PAREJO ALFONSO: *La potestad normativa local*, Marcial Pons, Barcelona, Madrid, 1998.

PLAZA VÁZQUEZ y VILLAVERDE GÓMEZ: *Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis jurisprudencial práctico*, Thomson&Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.

POVEDA BLANCO: "La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas. Una revisión crítica", *Tributos locales*, núm. 25, 2003.

" " : *Manual de fiscalidad local*, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2005.

" " : "El Impuesto sobre Actividades Económicas", en *Tributos lo-*

cales y autonómicos, VV.AA., FEMP, Thomson&Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006.

“ “: “La eficiencia en la Hacienda Local: algunos cambios necesarios”, *La conciencia fiscal y el marketing tributario en las Haciendas locales*, VV.AA., Colección Defensor del Contribuyente, Thomson&Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2007.

RAMALLO MASSANET y ZORNOZA PÉREZ: “Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas locales”, *Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 259, 1993.

RAMOS PRIETO y TRIGUEROS MARTÍN: “La fiscalidad de los vehículos de motor: Un aspecto olvidado en las medidas adoptadas contra la crisis económica”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2010.

RANCAÑO MARTÍN: “La suficiencia financiera local: los tributos propios, las participaciones y la aplicación tributaria local”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2011.

RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ: “El Gobierno y la Administración Local en España: sobre las alteraciones de los términos municipales con especial referencia al caso gallego”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 9, 2010.

RUBIO DE URQUÍA: “El IAE: un impuesto herido de muerte”, *Tributos locales*, núm. 26, 2003.

RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURIA: *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, I, 2ª ed., Publicaciones Abella, El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 1996.

SÁNCHEZ GALIANA, C. Mª.: “La necesaria reforma tributaria de las haciendas locales: algunas considera-

ciones sobre la imposición municipal”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2010.

SÁNCHEZ PINO: “La base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la jurisprudencia”, Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ y EUGENIO LATORRE: “El IAE tras la Ley 51/2002: Críticas y nuevos problemas de gestión”, *Revista de Estudios Locales*, núm. 79, 2005.

SERRANO ANTÓN: “La autonomía del poder tributario municipal: crónica de una insuficiencia anunciada”, *Hacienda y finanzas municipales. Ponencias presentadas al XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)*, VV.AA., Marcial Pons, Madrid, 2001.

SERRANO ANTÓN y RUIBAL PEREIRA: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en *Tributos locales y autonómicos*, VV.AA., FEMP, Thomson&Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006.

SIMÓN ACOSTA: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 57, 1989.

SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO: “Impuesto sobre Actividades Económicas y capacidad contributiva”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1994-III.

“ “: “¿Se integran los honorarios profesionales en la base imponible del ICIO?”, *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-II.

SOSA WAGNER: “¿Sobran Administraciones?”, *El Mundo*, 4 de octubre de 2011.

SUÁREZ PANDIELLO: “La corres-

ponsabilidad fiscal en las Entidades locales”, *Papeles de economía española. Corresponsabilidad fiscal*, núm. 83, 2000.

“ “: “Un cuarto de siglo de Hacienda local democrática en España: luces, sombras y perspectivas de futuro”, en *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*, VV.AA., Fundación Democracia y Gobierno Local, Diputación de Badajoz, Barcelona, Madrid, 2005.

VALENZUELA VILLARRUBIA: “Los principios genéricos de las Haciendas locales españolas y su limitación sobre la política fiscal local”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 20, 2010.

VAQUERA GARCÍA: *La compensación por beneficios fiscales locales*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

“ “: “La ausencia de compensación a los Ayuntamientos por el establecimiento de beneficios fiscales en los tributos locales: el caso de las autopistas en el Tribunal Supremo”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2011.

VARONA ALABERN: “A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2010.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS: “Consideraciones sobre un replanteamiento de las relaciones entre las Comunidades Autónomas y las Administraciones Locales: Aspectos sustantivos y tributarios”, *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 19, 1993.

ZORNOZA PÉREZ y MARTÍN FERNÁNDEZ: “Las Haciendas Locales: esas grandes olvidadas”, *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008.

CONSEJO EDITORIAL TRIBUTARIO

Alfonso Candau Pérez

Decano–Presidente del Colegio de Registradores

Vicente Carbonell Serrano

*Director del Servicio
de Coordinación de Oficinas Liquidadoras*

Vicente José García-Hinojal

*Presidente de la Asociación Profesional
de Registradores*

María Teresa Soler Roch

*Presidenta del Consejo para la
Defensa del Contribuyente*

Rosana Navarro Heras

Directora General del Catastro

Diego Martín-Abril Calvo

Director General de Tributos

Jaime Parrondo Aymerich

*Director General de Coordinación Financiera
con las Comunidades Autónomas
y con las Entidades Locales*

Emilio Pujalte Méndez-Leitez

*Presidenta del Tribunal Económico
Administrativo Central*

José Antonio Martínez Álvarez

Director General del Instituto de Estudios Fiscales

Rosario Gómez García

Directora General de Tributos de Andalucía

Francisco de Asís Pozuelo Antoni

Director General de Tributos de Aragón

Justo Alberto Roibal Hernández

*Director General de la Agencia Tributaria
de Baleares*

Alberto Génova Galván

Director General de Tributos de Canarias

Natividad Fernández Gómez

*Directora de la Agencia Cántabra
de la Administración Tributaria*

José Feliciano Morales Belinchón

*Director General de Tributos de la Consejería
de Hacienda de Castilla La Mancha*

José Agustín Manzano Mozo

Director General de Tributos de Castilla y León

Amadeu Ferré Morell

Director General de Tributos de Cataluña

Blanca Irene Montero García

Directora General de Hacienda de Extremadura

Carlos Enrique Rodríguez Sánchez

Director General de Tributos de Galicia

Resurrección Sáez Cabello

Directora General de Tributos de la Rioja

Fernando Prats Mániz

Director General de Tributos de Madrid

Isaac Sanz Broncal

*Director General de la Consejería de Economía
y Hacienda de Murcia*

Idoia Nieves Nuim

*Directora Gerente del Organismo Autónomo
Hacienda Tributaria de Navarra*

Araceli Muñoz Malo

*Directora General de Tributos
de la Comunidad Valenciana*

Raquel Catalá Polo

*Delegado Especial de la Agencia Estatal de
la Administración Tributaria de Madrid*

Ramón Sabater Sánchez

*Director del Centro de Estudios Fiscales y
Financieros de la Universidad de Murcia*

Carlos Colomer Ferrándiz

*Director del Departamento Fiscal del Colegio
de Registradores*

Suscripciones OL

PROMOCIÓN
ESPECIAL PARA
NO COLEGIADOS

100€

IVA no incluido (4%)

La **REVISTA TRIBUTARIA OL** constituye un servicio de apoyo a la gestión tributaria desarrollada por las Oficinas Liquidadoras a cargo de los registradores de la propiedad y mercantiles, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La suscripción a la revista comprende un boletín quincenal (23 al año) y una revista trimestral (4 al año). Ahora puede suscribirse por tan sólo **100€ + 4%** de IVA, recibiendo en su domicilio los ejemplares de la **REVISTA OL**, y nuestro boletín quincenal **BIT** en su correo electrónico.

SÍ deseo suscribirme a OL,
REVISTA TRIBUTARIA DE OFICINAS LIQUIDADORAS

FORMA DE PAGO MEDIANTE INGRESO EN CUENTA

NOMBRE Y APELLIDOS

ACTIVIDAD **DNI/NIF**

DOMICILIO

C. POSTAL [][][][][][] **LOCALIDAD**

PROVINCIA

TELÉFONO [][][][][][][][][][][][][][][][][] **FAX** [][][][][][][][][][][][][][][][][]

CORREO ELECTRÓNICO

Concepto: SUSCRIPCION REVISTA OL

Entidad bancaria: BANESTO

Cuenta: [0][0][3][0] - [1][0][3][1] - [5][0] - [0][0][1][2][0][2][2][2][7][1]

FIRMA TITULAR

FIRMA TITULAR:

Cumplimente con MAYÚSCULAS todos los datos de este boletín.

Envíe los datos que se solicitan en este boletín mediante correo postal a REVISTA OL, Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.

También puede enviar sus datos mediante correo electrónico a revistatributaria@corpme.es o al fax 91 562 67 37.

Deberá adjuntar una copia del justificante de ingreso.

Los datos que nos facilite se incluirán en un fichero responsabilidad del Colegio de Registradores de acuerdo con la vigente normativa sobre protección de datos personales. Usted tiene derecho a acceder a esta información y cancelarla o modificarla en caso de ser errónea, dirigiéndose a REVISTA OL; Colegio de Registradores, C/ Diego de León, 21; 5ª Planta; 28006 Madrid.