

INDICE GENERAL

2

NOVEDADES NORMATIVAS

3

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

6

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

15

TRIBUTOS MUNICIPALES

42

NOVEDADES NORMATIVAS

3

- ORDEN HAP/347/2016, DE 11 DE MARZO, POR LA QUE SE ELEVA A 30.000 EUROS EL LÍMITE EXENTO DE LA OBLIGACIÓN DE APORTAR GARANTÍA EN LAS SOLICITUDES DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS DERIVADAS DE TRIBUTOS CEDIDOS CUYA GESTIÓN RECAUDATORIA CORRESPONDA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS 3

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

6

- NOTIFICACIÓN CON DESTINATARIO DESCONOCIDO 7
- LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES NO CONTEMPLA LA APLICABILIDAD DEL SISTEMA DE CAPITALIZACIÓN DE BENEFICIOS 10
- LA APARTACIÓN HEREDITARIA DEL DERECHO CIVIL GALLEGO. DESLINDE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS/IMPUESTO SOBRE SUCESIONES 11
- VALIDEZ DE LA NOTIFICACIÓN EFECTUADA MEDIANTE AGENTE TRIBUTARIO A UNA ENTIDAD INCLUIDA EN EL SISTEMA DE DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA 12
- PLAZO DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 13



TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

15

- TEMAS FISCALES
 - LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN EN LA NUEVA LEY 39/2015, DE 1 DE OCTUBRE, DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
RICARDO HUESCA BOADILLA. *Abogado del Estado y Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación* 16
 - LA EJECUCIÓN DE FALLOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA
CONSUELO DE ROJAS ZABALA. *Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana* 26
- TRIBUNAL SUPREMO
 - IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
Producción y generación de energía eólica 34



TRIBUTOS MUNICIPALES

42

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
 - IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 43

Novedades Normativas

- ORDEN HAP/347/2016, DE 11 DE MARZO, POR LA QUE SE ELEVA A 30.000 EUROS EL LÍMITE EXENTO DE LA OBLIGACIÓN DE APORTAR GARANTÍA EN LAS SOLICITUDES DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS DERIVADAS DE TRIBUTOS CEDIDOS CUYA GESTIÓN RECAUDATORIA CORRESPONDA A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS3

NOVEDADES NORMATIVAS

ORDEN HAP/347/2016, de 11 de marzo, por la que se eleva a 30.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas.

La Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros, ha fijado el límite exento de la obligación de aportar garantías para la obtención del aplazamiento o fraccionamiento de deudas de derecho público gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos y organismos de la Hacienda Pública Estatal en 30.000 euros, a fin de agilizar el procedimiento de gestión de estas solicitudes, otorgar facilidades al obligado al pago ante dificultades financieras de carácter transitorio y actualizar dicho límite, que había quedado obsoleto.

Las mismas razones aconsejan establecer idéntico límite para la exención de la obligación de aportar garantías para la obtención de aplazamientos o fraccionamientos de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 56 y 57 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

La recaudación de los tributos cedidos a que se refieren dichos artículos y, en particular, la concesión de aplazamientos o fraccionamientos de pago de los mismos, se regulará por la normativa estatal.

Por ello, mediante la presente Orden, previa consulta a las Comunidades Autónomas afectadas, se hace extensivo el límite de dispensa de garantías de 30.000 euros a las solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos de deudas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas.

Esta Orden se dicta haciendo uso de las competencias conferidas en virtud de lo establecido en el artículo 82.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y la disposición adicional segunda del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En su virtud, dispongo:

ARTÍCULO 1 ÁMBITO DE APLICACIÓN. La presente orden será de aplicación a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de deudas derivadas de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, cuando corresponda a éstas, por delegación del Estado, la recaudación de tales deudas.

ARTÍCULO 2 EXENCIÓN DE GARANTÍAS. No se exigirán garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas a que se refiere el artículo anterior, cuando su importe en conjunto no exceda de 30.000 euros y se encuentren tanto en período voluntario como en período ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud.

A efectos de la determinación del importe de deuda señalado, se acumularán, en el momento de la solicitud, tanto las deudas a las que se refiere la propia solicitud como cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

Las deudas acumulables serán aquellas que consten en las bases de datos del órgano de recaudación competente, sin que sea precisa la consulta a los demás órganos u organismos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta orden a efectos de determinar el importe conjunto de las mismas. No obstante, los órganos competentes de recaudación computarán aquellas otras deudas acumulables que, no constando en sus bases de datos, les hayan sido comunicadas por otras Administraciones, órganos u organismos.

Disposición adicional única. Ausencia de incremento del gasto público.

La aplicación de lo dispuesto en esta orden no implicará aumento del gasto en el presupuesto de los órganos u organismos comprendidos en el ámbito de aplicación de la misma.

Disposición transitoria única Solicitudes en tramitación.

Las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento en tramitación a la entrada en vigor de la presente orden seguirán rigiéndose por lo establecido en la normativa vigente a la fecha de presentación de la correspondiente solicitud.

Disposición derogatoria única Derogación normativa.

A la entrada en vigor de la presente orden queda derogada la Orden EHA/1621/2009, de 17 de junio, por la que se eleva a 18.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas, en relación con los aplazamientos y fraccionamientos que constituyen su ámbito de aplicación.

Tribunal Económico-Administrativo Central

- **NOTIFICACIÓN CON DESTINATARIO DESCONOCIDO**
 - RESOLUCIÓN DE 25 DE FEBRERO DE 2016 7

- **LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES NO CONTEMPLA LA APLICABILIDAD DEL SISTEMA DE CAPITALIZACIÓN DE BENEFICIOS**
 - RESOLUCIÓN DE 11 DE FEBRERO DE 2016 10

- **LA APARTACIÓN HEREDITARIA DEL DERECHO CIVIL GALLEGO. DESLINDE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS/IMPUESTO SOBRE SUCESIONES**
 - RESOLUCIÓN DE 2 DE MARZO DE 2016 11

- **VALIDEZ DE LA NOTIFICACIÓN EFECTUADA MEDIANTE AGENTE TRIBUTARIO A UNA ENTIDAD INCLUIDA EN EL SISTEMA DE DIRECCIÓN ELECTRÓNICA**
 - RESOLUCIÓN DE 11 DE FEBRERO DE 2016 12

- **PLAZO DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. PERIODO IMPOSITIVO PARTIDO. RECARGO POR EXTEMPORANEIDAD**
 - RESOLUCIÓN DE 2 DE MARZO DE 2016 13

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

NOTIFICACIÓN CON DESTINATARIO DESCONOCIDO. (RESOLUCIÓN DE 25 DE FEBRERO DE 2016)

En el caso de que una vez intentada la notificación, el destinatario resultara desconocido en el domicilio o lugar habilitado para tal fin, será suficiente un solo intento de entrega y no procede exigir, para considerar válido ese intento de notificación personal, que se deje además aviso de llegada en el buzón o casillero domiciliario del destinatario, pues éste figura en el mismo como desconocido.

En materia de notificaciones la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), dispone lo siguiente:

“Artículo 109. Notificaciones en materia tributaria.

El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección”.

“Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.

- 1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.*
- 2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin”.*

“Artículo 111. Personas legitimadas para recibir las notificaciones.

- 1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.*
- 2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma”.*

“Artículo 112. Notificación por comparecencia.

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

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

La publicación en el “Boletín Oficial del Estado” se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido.

En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

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

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

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

El desarrollo reglamentario del artículo 112 de la LGT relativo a la notificación por comparecencia, se contiene en el artículo 114 del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI), que dispone;

“Artículo 114. Notificación.

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.

Se dejará constancia expresa del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos”.

La regulación que al respecto realiza este artículo contempla la posibilidad, siempre y cuando fuera posible, imposibilidad cuya prueba recaer sobre la Administración, de dejar aviso de llegada en el casillero domiciliario del destinatario, si bien en aquellos supuestos en los cuales se hayan realizado los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 LGT, los cuales no van referidos a los supuestos en los cuales el destinatario es “desconocido” en el domicilio que se intenta puesto que en este caso, y acorde con la misma norma, sería suficiente la realización de un solo intento.

Por su parte, la ley 30/1992, de 26 de noviembre, dispone en su artículo 59 determinadas normas relativas a la práctica y a la regulación de los intentos de notificación disponiendo lo siguiente:

“1. Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.

La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.

2. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

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

3. (Derogado)

4. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento.

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

(...)

Por tanto, de acuerdo con lo establecido en la normativa expuesta, en el caso de que el interesado resultase desconocido en el lugar donde se le intenta notificar será suficiente, para recurrir a la notificación edictal, que se haya realizado un intento de notificación, dejando constancia expresa en el expediente de la causa de la no entrega, así como la fecha y hora del intento.

Así lo dispone y desarrolla la normativa postal en el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que regula la prestación de los servicios postales (RPSP).

Dispone el artículo 43 del RPSP lo siguiente para los supuestos de notificaciones con un intento de entrega

“No procederá un segundo intento de entrega en los supuestos siguientes:

a) Que la notificación sea rehusada o rechazada por el interesado o su representante, debiendo hacer constar esta circunstancia por escrito con su firma, identificación y fecha, en la documentación del empleado del operador postal.

b) Que la notificación tenga una dirección incorrecta.

c) Que el destinatario de la notificación sea desconocido.

d) Que el destinatario de la notificación haya fallecido.

e) Cualquier causa de análoga naturaleza a las expresadas, que haga objetivamente improcedente el segundo intento de entrega.

En los supuestos previstos anteriormente, el empleado del operador postal hará constar en la documentación correspondiente la causa de la no entrega, fecha y hora de la misma, circunstancias que se habrán de indicar en el aviso de recibo que,

en su caso, acompañe a la notificación, aviso en el que dicho empleado del operador postal hará constar su firma y número de identificación”.

De la lectura de estos artículos se deduce que ni la normativa tributaria ni la normativa postal exigen que sea necesario dejar aviso de llegada en el caso de que el resultado del intento de notificación sea infructuoso porque el destinatario de la notificación sea “desconocido”, elemento acorde además con el sentido común, ya que la finalidad de dicho aviso de llegada es dar a conocer al interesado la existencia de una comunicación que no se ha podido realizar, finalidad que no se cumpliría al ser desconocido en el domicilio en el que se intenta notificar. En palabras de la Directora de Departamento, el artículo 43 establece claramente lo que ha de hacer el empleado del Servicio de correos *“dejar constancia de la causa de no entrega, la fecha y la hora de la misma en el aviso de recibo pero no debe hacer depósito alguno en lista ni señalar la casilla del aviso de recibo correspondiente a haber dejado aviso de llegada en el buzón, lo cual es absolutamente lógico puesto que si el destinatario es desconocido en ese domicilio no haya buzón alguno en donde dejar el aviso de llegada porque corresponderá a otra persona o a nadie en el momento en que se lleva a efecto el intento de notificación”.*

Se alega la resolución dictada por el TEAC de fecha 10 de mayo de 2012 (RG 222/2011) en la cual se recoge la misma conclusión de que en el caso de ser desconocido el destinatario en el domicilio en el que se intenta la notificación, no procede la tramitación que correspondería al caso del destinatario ausente del domicilio, después de dos intentos de notificación. Así, se señalaba en el Fundamento de Derecho Tercero:

TERCERO:

Por lo que se refiere a la notificación de la liquidación provisional, fueron correctos los intentos de notificación en ambos domicilios, el designado por la representación de la interesada en el modelo 600 y en el fiscal y social desde 24 de septiembre de 2003, pero la Administración Tributaria Canaria no debió dar por bueno que el empleado del Servicio de Correos consignase el destinatario como desconocido en ambos casos, porque al menos en el segundo no podía serlo. La consignación como desconocido supuso que ese empleado no dejase el preceptivo aviso de llegada en el casillero domiciliario y el acto a notificar no quedó depositado por el plazo de un mes, sino que se procedió a su exposición en el tablón de anuncios y publicación en el diario oficial correspondientes antes de ese plazo, dando cumplimiento así a lo dispuesto en el artículo 41. 3. del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, (...)”

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, en el supuesto que nos ocupa, se alega que no consta acreditada la válida notificación de la providencia de apremio para cuya exacción se traba el embargo impugnado en esta resolución. Sin embargo, de lo actuado se constata que la providencia de apremio se intentó notificar en el domicilio fiscal del contribuyente los días 9.12.2011 y 12.12.2011, en horas distintas, resultando infructuosos ambos intentos al resultar “desconocido” el destinatario del envío. Nótese que en el caso concreto que da lugar al criterio aquí debatido, la Administración, aún siendo uno solo el número de intentos que le era exigible según el ordenamiento, procedió a realizar dos intentos. Este hecho ha podido provocar la confusión de que se haya aplicado por el TEAR la regulación que, a tales efectos, contempla la normativa tributaria y la normativa de los servicios postales para los casos de dos intentos, cuando estamos ante un supuesto en el que era exigible un único intento. Pero, como hemos dicho, la normativa y procedimiento aplicable eran otros, con diferentes efectos, entre los cuales se encuentra la ausencia de obligación de dejar “aviso de llegada” en el casillero domiciliario.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en estos supuestos manifestando, entre otras, en su sentencia de fecha 10 de febrero de 2014 Rec. 600/2011 (Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco) lo siguiente:

“Sólo resta añadir que, tratándose de los intentos de notificación de la providencia de apremio, hubiera bastado con el primero de ellos, puesto que con él quedó constancia de que el destinatario era «desconocido» y no «ausente» en esos domicilios. De este modo se cumplía con la previsión legal del artículo 59.5 de la Ley 30/1992, conforme al que «cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien, intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de anuncios [...]». Y por ser el servicio de Correo y Telégrafos el medio utilizado para materializar el acto de comunicación, también se ajustó la Administración a la previsión del artículo 43 del Real Decreto 1829/1999, ya que en los supuestos de notificaciones con un intento de entrega, en el que figure que el destinatario de la notificación fuera desconocido, «[e]l empleado del operador postal hará constar en la documentación correspondiente la causa de la no entrega, fecha y hora de la misma, circunstancias que se habrán de indicar en el aviso de recibo que, en su caso, acompañe a la notificación, aviso en el que dicho empleado del operador postal hará constar su firma y número de identificación”.

Finalmente, puede citarse sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 21 de diciembre de 2011 (Rec. no 18/2011) en la que analizando una notificación practicada precisamente en la vía económico-administrativa tras intentos de notificación infructuosos con resultado “desconocido” llega igualmente a la conclusión de que la falta de nota informativa en el buzón del destinatario de los intentos de notificación no obsta a la validez de éstos cuando aquél resulta no “ausente”, sino “desconocido”, careciendo en este último caso carece de relevancia dejar dicha nota informativa.

LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES NO CONTEMPLA LA APLICABILIDAD DEL SISTEMA DE CAPITALIZACIÓN DE BENEFICIOS. (RESOLUCIÓN DE 11 DE FEBRERO DE 2016)

El sistema de valoración por capitalización de beneficios no está previsto en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni por tanto, especificado el tipo de capitalización, por lo que no es admisible realizar la valoración por dicho sistema. Aceptar lo contrario implicaría, de forma indirecta, eludir el principio de legalidad, al ser imprescindible tener en cuenta el porcentaje a aplicar en el sistema de capitalización, que no puede quedar al arbitrio del perito, ni de la Administración, y, en definitiva, consagrar un sistema mixto de capitalización y peritación que no está expresamente contemplado como método válido.

La Base del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, está constituida, según establece el artículo 9 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), por el valor neto de la participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas o gravámenes, deudas y gastos que fueren deducibles, permitiendo la misma norma que la Administración competente proceda a comprobar, si lo estima oportuno, dicho valor real empleando siempre los medios de comprobación admitidos y previstos en la propia Ley General Tributaria (artículo 18.1 LISD). En este sentido, el artículo 57 LGT dispone que “El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios: a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale; b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal; c) Precios medios en el mercado; d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros; e) Dictamen de peritos de la Administración; f) Cualquier otro medio que se determine en la Ley propia de cada tributo”.

En el caso de referencia examinado por el TEAC se cuestiona la validez de la valoración realizada, formalmente, mediante dictamen pericial emitido por funcionario de la Administración con indudable competencia para realizarla, el cual, para la determinación del valor real del bien (el negocio de farmacia), consideró como método más idóneo el de añadir a la ventas del año de devengo del impuesto, el valor atribuido al establecimiento, obtenido como resultado de capitalizar, en tres años, con el interés de demora vigente en el momento de devengo, los rendimientos netos del año correspondiente al devengo (es decir, empleando un método de capitalización de los rendimientos).

El criterio que a este respecto viene manteniendo el Tribunal Central es que aun siendo el sistema de capitalización de beneficios un medio de valoración de los admitidos en la LGT debe remarcarse que dicho sistema de valoración debe estar expresamente previsto por la ley de cada tributo, entre otras razones, porque el elemento esencial para la valoración por capitalización no es otro que el tipo de interés, y su especificación exige la Ley General Tributaria que la determine la ley propia de cada tributo. Esta exigibilidad convierte el sistema de capitalización (y en especial el tipo de capitalización) en una materia reservada a la Ley, no pudiendo quedar al arbitrio del perito la aplicación de la misma y la elección del tipo de interés, dada su trascendencia esencial. No estando prevista en la Ley del Impuesto dicho sistema de valoración, ni por tanto la especificación del tipo de capitalización, no es admisible realizar la valoración por dicho sistema.

En este sentido, procede citar la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso – Administrativo, de 5 de marzo de 2015 (Nº Recurso de Casación 131/2014) en la que, aunque el bien objeto de valoración no era una oficina de farmacia, sino unas participaciones sociales, lo cierto es que se plantea la cuestión relativa a la cobertura legal del método empleado para realizar dicha tasación pretendiendo la Administración que el Alto Tribunal declarara, como doctrina correcta, que el dictamen pericial, previsto en el artículo 57.1.e) LGT permite acudir al sistema de capitalización de beneficios, sin que ello implique desconocer el mandato del artículo 57.1 a) LGT. A este respecto, la Sentencia indica (FJ 4º): “Esta doctrina no puede mantenerse porque en la aplicación del sistema de capitalización de beneficios ha de estarse al porcentaje que la ley de cada tributo señale, debiendo reconocerse que la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no contiene una regla especial que determine el porcentaje para la valoración por capitalización, esto es, el tipo de interés. La (Administración) sostiene que no se infringe la ley, si a través de la intervención de un perito se realiza la valoración por el sistema de capitalización, ya que no cabe identificar aquel método con el medio de capitalización de rendimientos, al no existir limitación alguna sobre los métodos que pueden utilizar los peritos en sus valoraciones. Sin embargo, no cabe aceptar la interpretación referida pues implicaría, de forma indirecta, eludir el principio de legalidad, al ser imprescindible tener en cuenta el porcentaje a aplicar en el sistema de capitalización, que no puede quedar al arbitrio del perito, ni de la Administración, y, en definitiva consagrar un sistema mixto de capitalización y peritación que no está expresamente contemplado como método válido, máxime cuando la Ley del Impuesto no contiene una regla especial que autorice la valoración de las participaciones sociales por el sistema de capitalización a diferencia del antiguo Decreto de 6 de abril de 1967, que aprobaba el Texto Refundido de la Ley Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones, que contemplaba en el caso de las acciones que no cotizaban en Bolsa, dos criterios valorativos: a) Capitalizar al tipo del interés legal del dinero el dividendo acordado a repartir con cargo a los resultados de la empresa; b) obtener el valor teórico según balance debidamente comprobado (art. 70.3), prevaleciendo el resultado mayor”.

LA APARTACIÓN HEREDITARIA DEL DERECHO CIVIL GALLEGO. DESLINDE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS/IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. (RESOLUCIÓN DE 2 DE MARZO DE 2016)

No existe ganancia patrimonial sujeta al IRPF por cuanto nos encontramos ante una adquisición “mortis causa”.

En el curso de un procedimiento inspector, y tras la realización de actuaciones de investigación y comprobación de carácter general, se practicó liquidación por IRPF integrando las ganancias patrimoniales, no sometidas a retención, que no habían sido objeto de declaración por la interesada que derivaban de la adjudicación a su hijo de una serie de bienes inmuebles en concepto de “apartación” hereditaria, y ello, según se motiva, porque la “apartación” es una transmisión por negocio jurídico gratuito “inter vivos” y, por tanto, la alteración patrimonial que se genera está sometida a tributación como ganancia.

Disconforme con la liquidación, se interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante, TEAR), siendo estimada en los siguientes términos: “dado que las transmisiones realizadas por la hoy reclamante lo han sido en virtud de “apartación”, no ha dado lugar a ninguna ganancia o pérdida patrimonial a efectos del IRPF, por lo que procede anular la resolución ahora impugnada y la liquidación de la que trae causa.”

Estimando esta resolución gravemente dañosa y errónea, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio en el que la cuestión de fondo se centra en determinar si la transmisión mediante la figura de la “apartación” debe tributar, o no, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y si le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF.

La Doctrina de la Dirección General de Tributos en esta materia ha sido reiterada, y en concreto, la consulta de 15 de julio de 2014 (V1932-14) sostiene el criterio de que “... al producirse la adjudicación del bien que forma parte del pacto sucesorio por un acto inter vivos y no a causa del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que pueda producirse no se encuentra amparada por la excepción de gravamen del mencionado artículo 33.3.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Este criterio se ha venido manteniendo, entre otras, en las contestaciones nº V2355-08, V1854-10, V1902-10, V1438-11, V2643-13 y V3558-13.

La misma cuestión ha sido planteada ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en recursos formulados contra resoluciones del TEAR, en las que se mantiene el razonamiento radicalmente contrario al sostenido por la Dirección General de Tributos; baste citar, por todas, las sentencias del TSJ Galicia 569/2013 de 25 de septiembre; 637/2013 de 9 de octubre; sentencia 549/2012 de 24 de septiembre de 2012 y la de 29 de octubre de 2014 (número de sentencia 616/2014; procedimiento ordinario número 15098/2014).

Precisamente la última de las sentencias citadas ha sido finalmente recurrida por la AEAT ante el Tribunal Supremo que, en su sentencia de 9 de febrero de 2016, recaída en recurso de casación en interés de ley número 325/2015, en su Fundamento de Derecho 4ª, señala lo siguiente:

“(...) En definitiva la apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF; de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente, al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial. El hecho de que se pueda utilizar esta figura de la apartación para facilitar posibles fraudes fiscales, resulta un argumento ajurídico e inútil para ayudar a la interpretación del art. 33.3.b), puesto que en la mano de los responsables está el evitarlo, mediante los servicios de inspección o mediante la reforma legal incorporando cláusulas, como se conocen en algunas Normas Forales por ejemplo, para evitar estas conductas intolerables. Todo lo cual debe llevarnos a desestimar la pretensión actuada.”

Por otra parte, cabe señalar que el Parlamento gallego aprobó 12 de noviembre de 2014, con el apoyo de todos los grupos parlamentarios, una proposición no de ley cuyo texto es el siguiente: «El Parlamento de Galicia insta la Xunta de Galicia la que demande de la Administración tributaria estatal que tenga en cuenta los pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en relación con la naturaleza jurídica de la transmisión mortis causa de los pactos sucesorios de mejora y apartación realizados al amparo de la Ley 2/2006, del 14 de junio, de derecho civil de Galicia, para los efectos de su no tributación en el IRPF.»

Por todo lo expuesto, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio acuerda desestimarlos, fijando como criterio el siguiente:

A la alteración patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de las transmisiones realizadas mediante la institución de la “apartación” regulada en la Ley 2/2006, de 14 de junio de Derecho Civil de Galicia le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se estima que en dichos supuestos no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, por cuanto las características propias de este pacto sucesorio del derecho civil gallego permiten concluir que nos encontramos ante una adquisición “mortis causa”.

VALIDEZ DE LA NOTIFICACIÓN EFECTUADA MEDIANTE AGENTE TRIBUTARIO A UNA ENTIDAD INCLUIDA EN EL SISTEMA DE DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA. (RESOLUCIÓN DE 2 DE MARZO DE 2016)

Por razones de eficacia de la actuación administrativa, una entidad incluida en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada (DEH) puede ser válidamente notificada por Agente tributario.

En relación con la notificación del Acuerdo de liquidación cuya validez se cuestiona, efectuado a un sujeto pasivo incluido en el sistema de DEH, consta en el expediente que un agente tributario se personó, primero, en el domicilio fiscal del obligado tributario (10:40 horas) y, después, el mismo día, en el domicilio fiscal del representante autorizado (11:10 horas), no pudiendo realizar la notificación, en ninguno de los dos casos, al resultar “ausente”. El Agente tributario dejó aviso debajo de la puerta de entrada. Cuatro días después, personado de nuevo en el domicilio fiscal de la entidad, hizo entrega del acuerdo de liquidación a D^a ... (figura nombre apellidos y NIF), en calidad de empleada del obligado tributario, según se hace contar en el correspondiente Acuse de recibo.

El Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, regula los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Como se dice en su exposición de motivos, el ámbito objetivo del Real Decreto está recogido en su artículo 3, que establece la obligación de utilizar medios electrónicos en las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del Real Decreto en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada.

Tras ello, en su apartado segundo, prevé una serie de supuestos en los que se permite que dichas notificaciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos. Tal posibilidad responde fundamentalmente a la opción elegida por el interesado que ha comparecido de forma espontánea en las oficinas administrativas o a razones de eficacia de la actuación administrativa.

Es este último supuesto el que merece destacarse ya que se encuentra relacionado con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada. La concesión de ese plazo en ocasiones puede impedir realizar en el tiempo debido las actuaciones de la Administración tributaria perjudicando con ello –o incluso eliminando– la eficacia del acto de que se trate. Este resultado se produciría en todos aquellos casos en los que la Administración tributaria tuviera que practicar por vía electrónica una comunicación o notificación para la realización de actuaciones que, con arreglo a la norma que las regula, tienen un carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con una demora de diez días para la práctica de la notificación.

Esa demora resultaría todavía más injustificable cuando la notificación no electrónica puede practicarse de forma inmediata y personal al obligado tributario o a su representante que se encuentran en contacto de forma presencial con la Administración tributaria como ocurre, por ejemplo, en el curso de las actuaciones de comprobación o inspección. Por tanto, para evitar que esa demora asociada a la práctica de la notificación electrónica pudiera perjudicar o eliminar la eficacia de las actuaciones de la Hacienda Pública, se ha permitido a la Administración tributaria optar por la notificación no electrónica en todos aquellos casos en los que la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

En el supuesto concreto objeto de la reclamación, el Inspector Tributario hacía constar en relación con el sujeto pasivo objeto de las actuaciones de comprobación, que el plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras se encontraba muy cercano a su finalización, con la agravante de que se habían solicitado por la entidad días de cortesía en esas fechas donde no resulta posible la notificación electrónica, por lo que ésta resultaba incompatible con la celeridad que requería la actuación administrativa en el caso concreto.

Por ello, y a la vista de todo lo expuesto, el TEAC considera que la notificación efectuada del acuerdo de liquidación a través de agente tributario, es válida.

En primer lugar, según la normativa citada, la Administración puede acudir a la notificación no electrónica por razones de eficacia de la actuación administrativa, como es el caso; y, en segundo, porque la notificación realizada por el agente tributario es conforme a lo establecido en los artículos 110 y 111 de la Ley 58/2003, General Tributaria, puesto que se realiza en el domicilio fiscal de la entidad a una empleada de la misma, identificada con nombre, apellidos y NIF y, además, se indica en las observaciones que se dejó aviso debajo de la puerta unos días antes (se señala una fecha en concreto).

PLAZO DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. PERIODO IMPOSITIVO PARTIDO. RECARGO POR EXTEMPORANEIDAD. (RESOLUCIÓN DE 2 DE MARZO DE 2016)

Cuando el período impositivo concluya el 30 de junio, el plazo de 6 meses se computa de fecha a fecha y, por tanto, concluye el 30 de diciembre siguiente. En consecuencia, los 25 días para presentar la declaración empiezan a computar el 31 de diciembre y concluyen el día 24 de enero siguiente. La misma regla deberá regir siempre que el período impositivo termine el último día de un mes que no tenga 31 días.

Al obligado tributario le fue practicada una liquidación de recargo por presentación extemporánea de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009. Teniendo la entidad un ejercicio fiscal que abarca desde el 1 de julio de 2009 hasta el 30 de junio de 2010, la Unidad de Gestión considera que la declaración presentada el día 25 de enero de 2011 es extemporánea al haber vencido el plazo para su presentación el 24 de enero de 2011. Contra dicha liquidación se deduce reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que entiende que, si el período impositivo concluyó el último día del mes de junio de 2010, el plazo de declaración concluye el 25 de enero de 2011, pues el plazo de seis meses terminó el último día del mes de diciembre, y en consecuencia, acuerda estimar la reclamación y anular el acto impugnado.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por entender que el acuerdo del TEAR no se ajusta a Derecho puesto que la declaración, a la que se refiere el supuesto de hecho enjuiciado, no se presentó en plazo y, por tanto, el recargo liquidado es procedente.

Para centrar adecuadamente el objeto del debate, esta resolución del TEAC parte de la cita del artículo 136.1 del RDLegislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), el cual dispone:

“1. Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.(...)”

Pues bien, si se analizan estos supuestos en que el período impositivo concluye el último día del mes distinto del 31, sea este el día 28, el 29 en un año bisiesto, o el 30, en un contexto relativo a una normativa tributaria muy anterior, podría explicarse aquel criterio de entender que los seis meses concluyen, también, el último día del sexto mes siguiente y, por tanto, llegando hasta un ordinal distinto del “dies a quo” como es el día 31.

Así, en el ámbito de vigencia de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, el Reglamento de 1982 establecía en el apartado 1 de su artículo 289 que la presentación de la declaración debía hacerse *“dentro del plazo de los 25 días naturales siguientes a la fecha en que legalmente sea aprobado el balance definitivo del ejercicio”*, lo que evidencia que la ley fiscal tomaba como referencia el plazo mercantil.

En ese contexto, la Doctrina ha interpretado la norma fiscal relativa a la presentación de la declaración del Impuesto de Sociedades considerando que los *“seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo”* a que se refiere el TRLIS son los *“seis primeros meses del ejercicio siguiente”* a que se refieren las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada para que necesariamente se reúna la Junta general ordinaria con el fin de aprobar las cuentas.

De ahí concluye que, la referencia a los seis meses no es propiamente un plazo, sino una norma destinada a fijar el “dies a quo” para el cómputo del plazo de 25 días naturales. Ahora bien, desde la LIS 43/1995, de 27 de diciembre, el vigente TRLIS no remite ya explícitamente a la aprobación de cuentas, por lo que con ello desaparece el sentido de seguir una interpretación de la norma tributaria congruente con la normativa mercantil.

Por otra parte, fijar un criterio atendiendo a la finalización del período impositivo en el último día de un mes, obligaría a tener que establecer otro para el caso de que finalizase en otro día cualquiera del mes que no fuera el último. Dos formas de cómputo que, en principio, podrían afectar al principio de seguridad jurídica.

Ciertamente, en aquellos casos en que estimando la pretensión del reclamante, el recargo por presentación extemporánea ha sido anulado, la fundamentación mayoritaria de los Tribunales Superiores de Justicia no ha sido en torno a la forma en que se realiza el cómputo de plazos, sino por aplicación del principio de confianza legítima, supuesto el error inducido al contribuyente que había seguido el criterio derivado del ejemplo incluido en el Manual Práctico editado por la AEAT.

Además, también la Administración Tributaria modificó su criterio en relación con el ejemplo de la finalización del período impositivo el día 30 de junio; así se deduce de su exclusión de los Manuales a partir del año 2005 y, definitivamente, con el pronunciamiento de la Dirección General de Tributos en su consulta Vinculante num. V2197-08 de 5 de octubre de 2009. Partiendo de las anteriores consideraciones, la presente resolución concluye con el criterio que el TEAC considera correcto conforme a la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que, en concreto, en Sentencia de 9 de mayo de 2008 reitera lo dicho en la de 8 de marzo de 2006 que establecía:

“(…) la regla de “fecha a fecha” subsiste como principio general del cómputo de los plazos que se cuentan por meses a los efectos de determinar cuál sea el último de dichos plazos.

Sin necesidad de reiterar en extenso el estudio de la doctrina jurisprudencial y las citas que se hacen en las sentencias de 25 de noviembre de 2003 (recurso de casación 2590/1998), 2 de diciembre de 2003 (recurso de casación 5638/2000) y 15 de junio de 2004 (recurso de casación 2125/1999) sobre el cómputo de este tipo de plazos, cuya conclusión coincide con la que acabamos de exponer, sentencias a las que nos remitimos, nos limitaremos a reseñar lo que podría ser su síntesis en estos términos:

- A) Cuando se trata de plazos de meses (o años) el cómputo ha de hacerse según el artículo quinto del Código Civil, de fecha a fecha, para lo cual, aun cuando se inicie al día siguiente de la notificación o publicación del acto o disposición, el plazo concluye el día correlativo a tal notificación o publicación en el mes (o año) de que se trate. El sistema unificado y general de cómputos así establecido resulta el más apropiado para garantizar el principio de seguridad jurídica.
- B) El cómputo del día final, de fecha a fecha, cuando se trata de un plazo de meses no ha variado y sigue siendo aplicable, según constante jurisprudencia recaída en interpretación del artículo 46.1 de la vigente Ley Jurisdiccional de modo que el plazo de dos meses para recurrir ante esta jurisdicción un determinado acto administrativo si bien se inicia al día siguiente, concluye el día correlativo al de la notificación en el mes que corresponda.

Esta interpretación del referido artículo 46.1 de la Ley Jurisdiccional es igualmente aplicable al cómputo administrativo del día final en los plazos para interponer el recurso de reposición, a tenor de los artículos 117 y 48.2 de la Ley 30/1992 después de la reforma introducida en el segundo de ellos por la Ley 4/1999, pues precisamente el objeto de la modificación fue parificar el régimen de la Ley 30/1992 con el de la Ley 29/1998 en la materia...”

En definitiva, el Tribunal Central comparte el criterio del Director recurrente en el sentido de que, en el presente caso, **si el período impositivo concluyó el 30 de junio de 2010, el plazo el plazo de seis meses contados de fecha a fecha terminó el 30 de diciembre y el plazo de declaración del artículo 136 del T.R. LIS terminó el día 24 de enero de 2011.** Presentada la declaración un día después, el 25 de enero de 2011, la liquidación del recargo por presentación extemporánea era correcta y la resolución ahora recurrida no puede considerarse ajustada a Derecho en cuanto estimó procedente su anulación.

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• TEMAS FISCALES

– LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN EN LA NUEVA LEY 39/2015, DE 1 DE OCTUBRE, DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

RICARDO HUESCA BOADILLA. *Abogado del Estado y Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*16

– LA EJECUCIÓN DE FALLOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

CONSUELO DE ROJAS ZABALA. *Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana*26

• TRIBUNAL SUPREMO

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS:

Producción y generación de energía eólica. Sentencia de 17 de febrero de 201634

LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN EN LA NUEVA LEY 39/2015, DE 1 DE OCTUBRE, DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

RICARDO HUESCA BOADILLA. *Abogado del Estado y Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.*

1. INTRODUCCIÓN

El Boletín Oficial del Estado del 2 de octubre de 2015 publicó la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, cuya entrada en vigor, según su disposición final séptima, tendrá lugar el 2 de octubre de 2016. Su aprobación, aunque en el detalle no sea así, ha supuesto una innovación legislativa de importancia en uno de los ejes de la actividad administrativa, el procedimiento como cauce formal de producción de los actos administrativos.

Dicha Ley sustituye, derogándola (disposición derogatoria única.2.a) a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común aunque se distingue de ella por haber desglosado la misma en dos Leyes, destinadas a regular dos ámbitos diferenciados de la actuación administrativa, el interno, que se identifica con los aspectos orgánicos, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Sector Público, y el externo, que regula las relaciones entre las Administraciones Públicas y los administrados, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Tal y como ha tenido oportunidad de señalar el profesor RODRIGUEZ PIÑERO¹, “(...) la regulación de forma separada y completa de la organización administrativa y del procedimiento administrativo común ha acogido la propuesta de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas, basada en la idea errónea de que esa disociación responde al criterio tradicional en nuestro ordenamiento. El dictamen del Consejo de Estado 275/2015, de 29 de abril, ha criticado severamente esta opción y ha afirmado que “(...) la pretendida separación entre las materias de “organización administrativa” y de “procedimiento administrativo” no responde al criterio tradicional del ordenamiento jurídico-administrativo español” y que el sistema de dos leyes separadas supone “una quiebra del esquema hasta ahora seguido en el derecho administrativo positivo español, generando una fractura del tratamiento sistemático que tradicionalmente han recibido el régimen de organización y funcionamiento de las Administraciones Públicas y la regulación del procedimiento administrativo común”, y termina diciendo:

“Tal ruptura, lejos de servir al fin de clarificación y simplificación que pretende alcanzarse, introduce una notable confusión en el ordenamiento, planteando una serie de inconvenientes que evidencian la rigidez del sistema seguido y su insuficiencia para lograr una adecuada regulación de tales materias”.

Por lo demás, la Ley 39/2015 puede considerarse como el instrumento de materialización de una serie de reformas en el ámbito procedimental. El apartado I de la Exposición de Motivos se refiere al informe de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas de junio de 2013 y al Programa nacional de reformas de España para 2014, que recoge expresamente la aprobación de nuevas leyes administrativas como una de las medidas a impulsar para racionalizar la actuación de las instituciones del poder ejecutivo, mejorar la eficiencia en el uso de los recursos públicos y aumentar la productividad, añadiendo que:

“Los defectos que tradicionalmente se han venido atribuyendo a las Administraciones españolas obedecen a varias causas, pero el ordenamiento vigente no es ajeno a ellas, puesto que el marco normativo en el que se ha desarrollado la actuación pública ha propiciado la aparición de duplicidades e ineficiencias, con procedimientos administrativos demasiado complejos que, en ocasiones, han generado problemas de inseguridad jurídica. Para superar estas deficiencias es necesaria una reforma

1. En su trabajo “La nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas”, publicado en el Diario La Ley nº 8663, Sección Columna, de 11 de diciembre de 2015. Pág 1/9

integral y estructural que permita ordenar y clarificar cómo se organizan y relacionan las Administraciones tanto externamente, con los ciudadanos y empresas, como internamente con el resto de Administraciones e instituciones del Estado”.

El apartado II de la Exposición de Motivos contiene el anclaje constitucional de la nueva Ley en los artículos 97, 103, 105 c) y 149.1.18 de la Constitución, disponiendo que, *“de acuerdo con el marco constitucional descrito, la presente Ley regula los derechos y garantías mínimas que corresponden a todos los ciudadanos respecto de la actividad administrativa, tanto en su vertiente del ejercicio de la potestad de autotutela, como el de la potestad reglamentaria e iniciativa legislativa”.*

Su carácter “común” resulta de su aplicación a todas las Administraciones Públicas y respecto a todas sus actuaciones, en los términos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Sentencias 227/1988 y 130/2013 – FJ 6 –, entre otras), como se encarga de resaltar el último párrafo del mismo apartado II de la Exposición de Motivos.

En este sentido puede decirse que la Ley 39/1995 constituye una ley de bases aplicable a todas las Administraciones Públicas conforme a los títulos competenciales que establece su disposición final 1ª en los siguientes términos:

«1. Esta Ley se aprueba al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.18ª de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia para dictar las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y competencia en materia de procedimiento administrativo común y sistema de responsabilidad de todas las Administraciones públicas. (...)

3.-Lo previsto en los artículos 92 primer párrafo, 111, 114.2 y disposición transitoria segunda, serán de aplicación únicamente a la Administración General del Estado, así como el resto de apartados de los distintos preceptos que prevén su aplicación exclusiva en el ámbito de la Administración General del Estado».

No obstante, la Ley 39/2015 ha querido, en su art. 1.2, que los trámites adicionales o distintos a los contemplados en esta Ley (tanto los establecidos por la legislación estatal como por las legislaciones autonómicas) sean fijados «solo mediante ley» y «cuando resulte eficaz, proporcionado y necesario para la consecución de los fines propios del procedimiento y de manera motivada» quedando limitada la potestad reglamentaria al establecimiento de especialidades procedimentales relativas a: «los órganos competentes, plazos propios del concreto procedimiento por razón de la materia, formas de iniciación y terminación, publicación e informes a recabar».

La Disposición final quinta de la Ley, que lleva por rúbrica, “Adaptación normativa”, establece un plazo de un año desde la entrada en vigor de la ley para adecuar a la misma las normas reguladoras estatales, autonómicas y locales de los distintos procedimientos normativos que sean incompatibles con lo previsto en esta Ley.

Por su parte, la Disposición transitoria tercera de la Ley relativa al régimen transitorio de los procedimientos, estatuye lo siguiente:

- a) A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior.
- b) Los procedimientos de revisión de oficio iniciados después de la entrada en vigor de la presente Ley se sustanciarán por las normas establecidas en ésta.
- c) Los actos y resoluciones dictados con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley se registrarán, en cuanto al régimen de recursos, por las disposiciones de la misma.
- d) Los actos y resoluciones pendientes de ejecución a la entrada en vigor de esta Ley se registrarán para su ejecución por la normativa vigente cuando se dictaron.
- e) A falta de previsiones expresas establecidas en las correspondientes disposiciones legales y reglamentarias, las cuestiones de Derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores“.

Por último, queremos poner de manifiesto, como ha hecho ya someramente la doctrina administrativa, que, aunque el propósito de la Ley 39/2015 es realizar una reforma integral y estructural de los procedimientos de las Administraciones Públicas, se trata más bien de una refundición de las diversas leyes dictadas con posterioridad a la Ley 30/1992 (se puede consultar a tal fin la disposición derogatoria única), para aclarar y armonizar la normativa aplicable, como es lo propio de un texto refundido, todo ello con el fin de garantizar un mejor cumplimiento de los principios constitucionales de eficacia, legalidad y seguridad jurídica consagrados en el artículo 9.3 de la CE.

Sin más preámbulos vamos ya a analizar las novedades respecto a la legislación precedente, en concreto respecto a la Ley 30/1992, que se introducen en los Títulos III y IV de la Ley dedicados a los actos administrativos y al procedimiento administrativo común.

II.- LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

El Título III de la Ley 39/2015, lleva por rúbrica “De los actos administrativos”, dividiéndose, a su vez, en tres capítulos, dedicados a los “Requisitos de los actos administrativos”, la “Eficacia de los actos” y la “Nulidad y anulabilidad”, respectivamente.

Como ya avanza el apartado V de la Exposición de Motivos de la Ley, se mantienen en su gran mayoría las reglas generales ya establecidas por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Como novedades en lo que se refiere a la motivación (artículo 35), destacaremos la necesidad de motivación de los actos que declaren la inadmisión de los procedimientos de revisión, recursos administrativos y procedimientos de arbitraje (apartado b); de los que rechacen pruebas propuestas por los interesados (apartado f), de acuerdo con la doctrina jurisprudencial y pensando, fundamentalmente, como ha resaltado NIETO GARRIDO², en los procedimientos de carácter sancionador donde se aplican las garantías del artículo 24.2 de la CE; de los actos que acuerden la terminación del procedimiento por la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, de los que acuerden el desistimiento por la Administración en procedimientos iniciados de oficio (apartado g), exigencia que se justifica, según la misma autora, por la aplicación del principio de transparencia y para posibilitar el control judicial; de las propuestas de resolución en los procedimientos de carácter sancionador así como los actos que resuelvan procedimientos de carácter sancionador o de responsabilidad patrimonial (apartado h), como una exigencia del fundamental derecho de defensa en estos procedimientos de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional.

Ha desaparecido del apartado b) la necesidad de motivar los actos administrativos que resuelvan reclamaciones previas a la vía judicial, lógica consecuencia de la supresión de las mismas por la propia Ley "(...) debido a la escasa utilidad práctica que han demostrado hasta la fecha ..." (apartado V de la Exposición de Motivos).

En cuanto a la forma del acto administrativo, el artículo 36.1 introduce como requisito esencial la forma electrónica.

Por lo que se refiere ya a la eficacia de los actos, objeto del Capítulo II, destaca la introducción de un artículo, el 37, sobre inderogabilidad singular, que encuentra su antecedente en el artículo 52.2 de la Ley 30/1992, según el cual, "las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquéllas procedan de un órgano de igual o superior jerarquía al que dictó la disposición general.

Donde se yerra gravemente, a nuestro juicio, es en el apartado 2 de ese artículo 37, que sanciona con nulidad de pleno derecho a las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en una disposición reglamentaria, introduciendo anómalamente y fuera de su lugar natural en el artículo 47 un nuevo supuesto de nulidad de pleno derecho a todas luces improcedente cuando la sanción de las resoluciones administrativas que vulneran lo establecido en una disposición reglamentaria no puede ser otra que la anulabilidad del artículo 48, según cual, son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

Como señala, de nuevo, con acierto, NIETO GARRIDO³, "...la nulidad de pleno derecho es la excepción en nuestro sistema jurídico, es la sanción que se aplica solo por los motivos que expresamente recoge el artículo 62 (antiguo). Por tanto, la regla general es la anulabilidad de los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder (artículo 63 de la Ley 30/1992). Sin embargo, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, al introducir como motivo de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos "que vulneren lo establecido en una disposición reglamentaria", en realidad lo que hace es convertir la excepción (la nulidad de pleno derecho) en la regla general. La excepción será ahora la anulabilidad de los actos administrativos".

El artículo 39.5 de la Ley introduce otra novedad, al señalar que:

"5. Cuando una Administración Pública tenga que dictar, en el ámbito de sus competencias, un acto que necesariamente tenga por base otro dictado por una Administración Pública distinta y aquélla entienda que es ilegal, podrá requerir a ésta previamente para que anule o revise el acto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, y, de rechazar el requerimiento, podrá interponer recurso contencioso-administrativo. En estos casos, quedará suspendido el procedimiento para dictar resolución".

Como ha señalado agudamente RODRIGUEZ CARBAJO⁴, el problema es que, con arreglo al artículo 44 de la LJCA, esos requerimientos se encuentran sujetos al plazo de dos meses desde la publicación de la norma o desde que la Administración requirente hubiere conocido o podido conocer el acto, actuación o inactividad.

La novedad mayor de este Capítulo II se contiene en el artículo 41 donde se contiene una clara preferencia por las notificaciones por medios electrónicos sobre las notificaciones en papel. La Exposición de Motivos de la Ley resalta esta novedad diciendo que: *"Merecen una mención especial las novedades introducidas en materia de notificaciones electrónicas, que serán preferentes y se realizarán en la sede electrónica o en la dirección electrónica habilitada única, según corresponda.*

Asimismo, se incrementa la seguridad jurídica de los interesados estableciendo nuevas medidas que garanticen el conocimiento de la puesta a disposición de las notificaciones como: el envío de avisos de notificación, siempre que esto sea posible, a los dispositivos electrónicos y/o a la dirección de correo electrónico que el interesado haya comunicado, así como el acceso

2 En su trabajo "Comentario al Título III de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: "De los actos administrativos". Actualidad Administrativa nº 2. Febrero. 2016. Pág.78.

3 "Comentarios al Título III.....". Pág.79

4 En su trabajo "La Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: cuestiones generales". Actualidad Administrativa nº 2 Febrero 2016. Pág. 12/17.

a sus notificaciones a través del Punto de Acceso General Electrónico de la Administración que funcionará como un portal de entrada”.

El artículo 41.1, después de establecer esa preferencia, establece dos excepciones habilitando a la Administración para practicar las notificaciones por medios no electrónicos:

- Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.
- Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante.

Las Administraciones Públicas, reglamentariamente, - añade - puedan establecer la obligación de practicar electrónicamente las notificaciones para determinados procedimientos y colectivos que tienen acceso y disponibilidad de esos medios electrónicos, para, acto seguido, señalar las notificaciones que, en ningún caso, se efectuarán por medios electrónicos (apartado 2), a saber

- Aquellas en las que el acto a notificar vaya acompañado de elementos que no sean susceptibles de conversión en formato electrónico.
- Las que contengan medios de pago a favor de los obligados, tales como cheques.

Por último, es importante resaltar el régimen de las notificaciones según los procedimientos se inicien a instancia de parte o de oficio.

En el primer caso, el apartado 3 de este artículo dispone que la notificación se practicará por el medio señalado al efecto por el interesado salvo que exista obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración (por ejemplo, para los colectivos de personas físicas que, por su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos tengan acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios (apartado 1 de este mismo artículo).

En pocas palabras, la regla general de notificaciones por medios electrónicos se deja en manos del propio interesado, lo que, unido a las excepciones antes indicadas, determina que exista un gran número de casos en los que no se va a hacer efectivo el cambio de modelo en las notificaciones administrativas⁵.

En el caso de los procedimientos iniciados de oficio, el apartado 4 de este artículo dispone que, a los solos efectos de su iniciación, las Administraciones Públicas podrán recabar, mediante consulta a las bases de datos del Instituto Nacional de Estadística, los datos sobre el domicilio del interesado recogidos en el Padrón Municipal, lo que da claramente a entender la necesidad de notificación en el domicilio del interesado al menos en la iniciación del procedimiento.

Por último, el apartado 6 prevé que, *“con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida”*.

El artículo 42 regula en detalle la práctica de las notificaciones en papel con escasas novedades. Merece destacarse, no obstante, que, a pesar de hacerse en papel, deberá también ponerse a disposición de interesado en la sede electrónica de la Administración u Organismo, para que pueda acceder a ella, y la precisión en el modo de llevar a cabo el segundo intento de notificación, en relación a los que debe entenderse por “hora distinta” que dio lugar a varias sentencias del Tribunal Supremo en recursos de casación en interés de ley (por ejemplo, la Sentencia de 28 de octubre de 2004 - casación 70/2003).

Por su parte, el artículo 43 regula la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos, estableciendo la regla general de que dichas notificaciones se practicarán en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo. Se establece que se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido que, cuando sea obligatoria o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se haya accedido a su contenido. Igualmente, se entenderá cumplida la obligación a que se refiere el artículo 40.4 con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración y Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

Desaparece el correo electrónico con acuse de recibo previsto como medio de notificación electrónica en el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, que desarrolló la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 41.1, último párrafo, según el cual, *“adicionalmente, el interesado podrá identificar un dispositivo electrónico y/o una dirección de correo electrónico que servirán para el envío de los avisos regulados en este artículo, pero no para la práctica de notificaciones”*.

⁵ En este sentido se pronuncia NIETO GARCIA, en su “Comentario al Título III.....”. Pág. 80

Como señala RODRIGUEZ CARBAJO⁶, “el punto débil de las notificaciones electrónicas es, precisamente, ese conocimiento por los interesados de que la notificación se encuentra a su disposición en la sede electrónica o en la dirección electrónica habilitada única porque, cuando hayan transcurrido diez días naturales sin que el interesado acceda a su contenido, se entenderá rechazada. Para intentar solventarlo, se prevén esos avisos a los interesados de la existencia de la puesta a disposición de la notificación mediante mensajes a sus teléfonos inteligentes o a sus direcciones de correo electrónico”.

El artículo 44 se refiere a la notificación infructuosa, alterando el régimen contenido hasta ahora en el artículo 59.5 de la Ley 30/1992. Con el fin de conseguir una mayor publicidad, siendo exigible a todas las Administraciones Públicas, se da prevalencia a la publicación del anuncio correspondiente en el Boletín Oficial del Estado (“la notificación se hará...”), si bien, previamente y con carácter facultativo, las Administraciones Públicas podrán publicar un anuncio en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma o de la Provincia, en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio del interesado o del Consulado o Sección Consular de la Embajada correspondiente. Con anterioridad, la notificación por medio de anuncios en los correspondientes boletines oficiales, se hacía depender de la Administración de la que procedía el acto a notificar y, especialmente, del ámbito territorial del órgano que lo dictó.

Por último, el Capítulo III de este Título III (artículos 47 a 52), dedicado a la nulidad y anulabilidad, reproduce prácticamente el contenido de la regulación contenida en los artículos 62 a 67 de la Ley 30/1992.

III.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN

El Título IV, el más extenso de la Ley, a lo largo de siete capítulos, contiene las disposiciones sobre el procedimiento administrativo común.

Como pone de manifiesto la Exposición de Motivos (apartado V), “...entre sus principales novedades destaca que los anteriores procedimientos especiales sobre potestad sancionadora y responsabilidad patrimonial que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, regulaba en títulos separados, ahora se han integrado como especialidades del procedimiento administrativo común. Este planteamiento responde a uno de los objetivos que persigue esta Ley, la simplificación de los procedimientos administrativos y su integración como especialidades en el procedimiento administrativo común, contribuyendo así a aumentar la seguridad jurídica. De acuerdo con la sistemática seguida, los principios generales de la potestad sancionadora y de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, en cuanto que atañen a aspectos más orgánicos que procedimentales, se regulan en la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público”.

En cuanto al procedimiento propiamente tal, como ha señalado MARTIN REBOLLO⁷, “(...) no hay grandes novedades por más que el Preámbulo de la Ley, a mi juicio con manifiesta exageración, afirme que la regulación preexistente contiene «procedimientos administrativos demasiado complejos» que en ocasiones han generado problemas de inseguridad jurídica, lo que exigiría una «reforma integral». Pues bien, ni esta Ley supone una reforma «integral» que rompa radicalmente con las precedentes en lo que hace al procedimiento, ni el procedimiento-tipo que contemplaba la Ley 30/1992 era complejo, pues se limitaba, como por lo demás hace también la nueva Ley, a regular unas fases bien sencillas (iniciación, instrucción y finalización) cuya concreta regulación en cada caso —sobre todo la fase de instrucción— podía incluir e incluía tanto procedimientos simples e inmediatos como otros más complejos en los que se exige, como es lógico, la presencia de informes, dictámenes, pruebas, consultas y audiencias o informaciones públicas... en aras de asegurar la legalidad, acierto y oportunidad de la medida, como decía ya la vieja Ley de Procedimiento de 1958. Así, pues, la complejidad no derivaba de la Ley básica, bien sencilla, como digo, sino de cada procedimiento concreto. Y son miles los que están en vigor entre los que conviven procedimientos muy simples junto a los procedimientos que exigen más trámites por razones, precisamente, de seguridad jurídica”.

Antes de referirnos a las novedades de la Ley en este punto, conviene señalar que, la disposición adicional primera de la Ley 39/2015, dedicada a las “Especialidades por razón de la materia”, deja a salvo, entre otras, en línea con lo señalado en la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa, que se regirán por su normativa específica (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus diversos Reglamentos de desarrollo), y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley.

Novedosamente, el Título IV comienza con un Capítulo, que lleva por rúbrica “Garantías del procedimiento”, con un único artículo, el 53, denominado “Derechos del interesado en el procedimiento administrativo”.

Para determinar el alcance de este precepto es necesario poner en relación el mismo con el artículo 13 de la Ley que recoge los derechos de las personas en sus relaciones con las Administraciones Públicas. La Ley 30/1992 no recogía esa distinción, refiriéndose solo a estos últimos en su artículo 35. El artículo 13 de la nueva Ley, precisamente, señala en su último párrafo

6 En su trabajo “La Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: cuestiones generales “..... Pág. 13/17.

7 En su trabajo “La nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común”. Biblioteca de Legislación. Serie Menor. Editorial CIVITAS. Enero 2016. Pág.3

que “estos derechos se entienden sin perjuicio de los reconocidos en el artículo 53 referidos a los interesados en el procedimiento administrativo.

La introducción de este artículo 53 merece elogio pues permite al interesado en un procedimiento administrativo conocer con precisión sus derechos, no todos novedosos, pero importantes.

De entre ellos merece destacarse el derecho de los interesados “a actuar asistidos de asesor cuando lo consideren conveniente en defensa de sus intereses” (apartado 1. g), que no figuraba en el listado de derechos del artículo 35 de la Ley 30/1992 aunque sí en su artículo 85.2.

Se puede destacar también como novedad el derecho de los interesados “a no presentar documentos originales salvo que, de manera excepcional, la normativa reguladora aplicable establezca lo contrario. En caso de que, excepcionalmente, deban presentarse un documento original, tendrán derecho a obtener una copia auténtica de éste” (apartado 1.c).

No obstante, la principal novedad se encuentra en el apartado 1.a), segundo párrafo, del artículo 53, según el cual los interesados en un procedimiento tienen derecho:

“a) A conocer, en cualquier momento, el estado de la tramitación de los procedimientos en los que tengan la condición de interesados; el sentido del silencio administrativo que corresponda, en caso de que la Administración no dicte ni notifique resolución expresa en plazo; el órgano competente para su instrucción, en su caso, y resolución; y los actos de trámite dictados. Asimismo, también tendrán derecho a acceder y a obtener copia de los documentos contenidos en los citados procedimientos.

Quienes se relacionen con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos, tendrán derecho a consultar la información a la que se refiere el párrafo anterior, en el Punto de Acceso General electrónico de la Administración que funcionará como un portal de acceso. Se entenderá cumplida la obligación de la Administración de facilitar copias de los documentos contenidos en los procedimientos mediante la puesta a disposición de las mismas en el Punto de Acceso General electrónico de la Administración competente o en las sedes electrónicas que correspondan”.

Tal y como ha destacado RODRIGUEZ CARBAJO⁸, “aunque se refiere a derechos que existían ya en la Ley 30/1992 (derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos y a obtener copias de los documentos contenidos en ellos), la posibilidad de ejercitar esos derechos por medios electrónicos (ya admitida parcialmente por la Ley 11/2007, en su artículo 37) supone un refuerzo de los mismos de tal magnitud que debe equipararse al otorgamiento de unos nuevos derechos”.

El mismo autor, citando a MESTRE DELGADO, que ya había advertido idéntica carencia en el artículo 35 de la Ley 30/1992, señala que la nueva Ley no se ha arriesgado a recoger el derecho de los ciudadanos o, al menos de los interesados, a obtener una respuesta expresa a sus solicitudes que evitase el uso sistemático del silencio administrativo y que permitiese a los ciudadanos recurrir contra esa inactividad administrativa y obtener una sentencia consistente en la fijación de un plazo para que la Administración procediese a la emisión de un acto o a la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria (artículo 71.1.c) de la LJCA).

Y termina diciendo que, “(...) aun cuando en esos elencos de derechos de los ciudadanos y de los interesados tampoco se reconoce expresamente la responsabilidad de la Administración en el caso de silencio o incumplimiento de plazos por la misma, no parece que exista dificultad para exigir la misma con arreglo a las normas generales sobre responsabilidad patrimonial y al derecho general de los ciudadanos “a exigir las responsabilidades de las Administraciones públicas y autoridades, cuando así corresponda legalmente” (artículo 13 f) de la Ley) y de los interesados a “solicitar la exigencia de esa responsabilidad a la Administración Pública de que dependa el personal afectado” (artículo 20.2)”

El Capítulo II de este Título se refiere ya a la “Iniciación del procedimiento”. Dicho Capítulo se corresponde con el Capítulo I del Título VI de la Ley 30/1992.

Centrándonos en las novedades es digno de mención el artículo 56 dedicado a las Medidas provisionales, que encuentra su antecedente en el artículo 72 de la Ley 30/1992, del que le diferencia la introducción en el apartado 3 del nuevo artículo 56, de una enumeración de las posibles medidas provisionales que se pueden adoptar, en los términos previstos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

La Sección 2ª de este Capítulo se dedica a la iniciación del procedimiento de oficio por la Administración, comenzando por un artículo, el 58, donde, de forma idéntica al antiguo artículo 68 de la Ley 30/1992, se señala que “los procedimientos se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, a petición razonada de otros órganos o por denuncia”.

La novedad está en el desarrollo pormenorizado de las diversas modalidades de iniciación de oficio en los siguientes artículos de esta sección 2ª, con referencias puntuales a los procedimientos de naturaleza sancionadora y de responsabilidad patrimonial, que culminan con tres preceptos dedicados íntegramente a las especialidades en el inicio de oficio de estos procedimientos (artículos 63 a 65), incorporando a una norma con rango legal la regulación contenida esencialmente en los Reglamentos de procedimiento

⁸ En su trabajo “La Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: cuestiones generales”....Pág.16/17

para el ejercicio de la potestad sancionadora (Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto) y en materia de responsabilidad patrimonial (Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo), que se derogan expresamente (disposición derogatoria única.2.a).

En el inicio del procedimiento por denuncia (artículo 62), se determinan las exigencias del contenido de esa denuncia así como las ventajas que puede tener el denunciante que haya participado en la comisión de la infracción, dejando claro que la presentación de una denuncia no confiere, por sí sola, la condición de interesado en el procedimiento.

La Sección 3ª se dedica al inicio del procedimiento a solicitud del interesado. Su primer artículo, el 66, relativo a las solicitudes de iniciación sigue la línea del antiguo artículo 70 de la Ley 30/1992, añadiendo, no obstante, algunas reglas derivadas del uso de medios electrónicos, como la necesidad de que las solicitudes contengan *“identificación del medio electrónico, o en su defecto, lugar físico en que desea que se practique la notificación. Adicionalmente, los interesados podrán aportar su dirección de correo electrónico y/o dispositivo electrónico con el fin de que las Administraciones Públicas les avisen del envío o puesta a disposición de la notificación”* (apartado 1.b).

Las solicitudes deberán contener también, *“Órgano, centro o unidad administrativa a la que se dirige y su correspondiente código de identificación. Las oficinas de asistencia en materia de registros estarán obligadas a facilitar a los interesados el código de identificación si el interesado lo desconoce. Asimismo, las Administraciones Públicas deberán mantener y actualizar en la sede electrónica correspondiente un listado con los códigos de identificación vigentes”* (apartado 1.f).

El precepto concluye señalando que *“cuando la Administración en un procedimiento concreto establezca expresamente modelos específicos de presentación de solicitudes, éstos serán de uso obligatorio por los interesados”* (apartado 6).

El artículo 67, novedosamente, se refiere a las solicitudes de iniciación en los procedimientos de responsabilidad patrimonial, incorporando la hasta ahora vigente regulación legal y reglamentaria.

Por su parte, en el artículo 68, relativo a la subsanación y mejora de la solicitud, se introduce una mención a la subsanación a través de su presentación electrónica (apartado 4).

El artículo 69, a diferencia del artículo 71 bis, introducido por la Ley 25/2009, que habla de comunicación “previa” (comenzando por la propia rúbrica del precepto) al ejercicio de una actividad, habla simplemente de “comunicación” pues la misma puede ser previa o posterior al inicio de la actividad. Baste en este sentido con transcribir el contenido del apartado 3, que reza así:

“Las declaraciones responsables y las comunicaciones permitirán, el reconocimiento o ejercicio de un derecho o bien el inicio de una actividad, desde el día de su presentación, sin perjuicio de las facultades de comprobación, control e inspección que tengan atribuidas las Administraciones Públicas.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la comunicación podrá presentarse dentro de un plazo posterior al inicio de la actividad cuando la legislación correspondiente lo prevea expresamente”.

La otra novedad está en el apartado 6, según el cual, *“únicamente será exigible, bien una declaración responsable, bien una comunicación para iniciar una misma actividad u obtener el reconocimiento de un mismo derecho o facultad para su ejercicio, sin que sea posible la exigencia de ambas acumulativamente”.*

La novedad del Capítulo III, dedicado a la “Ordenación del procedimiento”, está en el artículo 70, que contiene una definición del expediente administrativo, estableciendo como regla que tendrá formato electrónico. Se refiere, acto seguido, al proceso de formación del expediente (podemos encontrar un antecedente del mismo en los artículos 32 de la Ley 11/2007 y 48.4 de la LJCA), al régimen de remisión del expediente electrónico y a los documentos preparatorios internos que no forman parte del expediente administrativo. A la “Instrucción del procedimiento” se dedica el Capítulo IV (artículos 75 a 83), que se corresponden sustancialmente con los artículos 78 a 86 de la Ley 30/1992.

Las novedades más destacables están en el artículo 77 relativo, al igual que el antiguo artículo 80 de la Ley 30/1992, a los medios y periodo de prueba.

En primer lugar se establece que la valoración de los distintos medios de prueba “se realizará de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil” (apartado 1).

En segundo lugar, se introduce, con carácter general, una norma que ya figuraba en los procedimientos sancionadores, según la cual, “los documentos formalizados por los funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad y en los que, observándose los requisitos legales correspondientes se recojan los hechos constatados por aquéllos harán prueba de éstos salvo que se acredite lo contrario” (apartado 5).

En tercer lugar, para conseguir el cumplimiento de este medio de prueba, el apartado 6 dispone que, *“cuando la prueba consista en la emisión de un informe de un órgano administrativo, organismo público o Entidad de derecho público, se entenderá que éste tiene carácter preceptivo”.*

Por último, el apartado 7 señala que, *“cuando la valoración de las pruebas practicadas pueda constituir el fundamento básico de la decisión que se adopte en el procedimiento, por ser pieza imprescindible para la correcta evaluación de los hechos, deberá incluirse en la propuesta de resolución”.*

Es nuevo el artículo 81 relativo a la solicitud de informes y dictámenes en los procedimientos de responsabilidad patrimonial, consecuencia de la incorporación a la Ley, mejorándola, de la regulación reglamentaria de este procedimiento, que queda derogada.

En el artículo 82, relativo al trámite de audiencia, primero de la Sección 4ª dedicada a la “Participación de los interesados”, se hace una importante precisión en el apartado 1, segundo párrafo, sobre el momento en que se llevará a cabo el trámite de audiencia. El párrafo en cuestión dispone que *“la audiencia a los interesados será anterior a la solicitud del informe del órgano competente para el asesoramiento jurídico o a la solicitud del Dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, en el caso que éstos formaran parte del procedimiento”*, de la misma forma que se preveía en el artículo 91.2 de la LPA de 1958 (y como se sigue estableciendo en el artículo 25 del Reglamento del Servicio Jurídico del Estado, aprobado por Real Decreto 997/2003, de 25 de julio).

Ello no es más que una necesaria consecuencia de la finalidad de esos informes que no es otra que el asesoramiento en derecho al órgano que debe dictar la resolución y la defensa del interés público asegurando la legalidad y acierto de esa resolución una vez aportadas al procedimiento las alegaciones y documentos del interesado que deben ser tenidas en cuenta y valoradas en su emisión.

El artículo 83 relativo a la información pública, en su apartado 2, segundo párrafo, establece como novedad que el anuncio de la información pública *“señalará el lugar de exhibición, debiendo estar en todo caso a disposición de las personas que lo soliciten a través de medios electrónicos en la sede electrónica correspondiente”*.

El Capítulo V se refiere a la finalización del procedimiento y comprende los artículos 84 a 96, que se corresponden de nuevo sustancialmente con los artículos 87 a 92 de la Ley 30/1992.

Como novedades destaca la introducción de un precepto, el artículo 85, sobre terminación en los procedimientos sancionadores, como una muestra más, aunque con las especialidades precisas, de la incorporación de los procedimientos sancionadores a la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

También resulta novedosa la introducción en el artículo 87, primero de la sección 2ª, dedicado a la “Resolución”, de las llamadas “Actuaciones complementarias”. El precepto en cuestión dispone lo siguiente:

“Antes de dictar resolución, el órgano competente para resolver podrá decidir, mediante acuerdo motivado, la realización de las actuaciones complementarias indispensables para resolver el procedimiento. No tendrán la consideración de actuaciones complementarias los informes que preceden inmediatamente a la resolución final del procedimiento.”

El acuerdo de realización de actuaciones complementarias se notificará a los interesados, concediéndoseles un plazo de siete días para formular las alegaciones que tengan por pertinentes tras la finalización de las mismas. Las actuaciones complementarias deberán practicarse en un plazo no superior a quince días. El plazo para resolver el procedimiento quedará suspendido hasta la terminación de las actuaciones complementarias”.

De nuevo, en acertada opinión de RODRIGUEZ CARBAJO⁹ “se trata de una actividad probatoria realizada cuando ya ha concluido ésta y nos encontramos en las fase de resolución; con ello se pretende trasladar al procedimiento administrativo figuras procesales equivalentes como las diligencias finales del proceso civil o las pruebas que pueda acordar de oficio el órgano jurisdiccional una vez finalizado el periodo de prueba (artículo 62.1 de la LJCA)”.

El artículo 88 relativo al contenido de la resolución introduce un nuevo apartado 7 sobre contenido de la resolución para hacer frente al caso de que la competencia para instruir y resolver no recaiga en el mismo órgano.

Novedosos igualmente, en línea con la ya manifestado sobre estos procedimientos, son los artículos 89, 90, 91 y 92, sobre propuesta de resolución en los procedimientos de carácter sancionador, especialidades de la resolución en los procedimientos sancionadores y en los procedimientos en materia de responsabilidad patrimonial, y competencia para la resolución de los procedimientos de responsabilidad patrimonial.

La Sección 3ª se dedica al Desistimiento y renuncia, introduciéndose como novedad en el artículo 93 el desistimiento por la Administración. De acuerdo con dicho artículo, *“en los procedimientos iniciados de oficio, la Administración podrá desistir, motivadamente, en los supuestos y con los requisitos previstos en las Leyes”*. Con anterioridad, solo cabía el desistimiento de los interesados (artículo 90 de la Ley 30/1992).

Se ha considerado necesario regular expresamente en el capítulo relativo a la finalización del procedimiento el desistimiento a instancia de la propia Administración, lo que está admitido en algunas leyes especiales (por ejemplo, el artículo 155 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre) y se admite jurisprudencialmente en otros ámbitos administrativos, como ocurre en materia de expropiación forzosa, en los que no

9 En su trabajo “La Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: procedimiento y recursos”. Actualidad Administrativa nº 2. 2016. Pág. 4/20

existe regulación expresa (en este sentido se puede traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2010, casación nº 134/2009).

En el artículo 95 dedicado a la caducidad se incorpora, en su apartado 3, un nuevo párrafo para rellenar una laguna legal actualmente existente respecto de los supuestos en los que, por permitirlo la prescripción, tras la caducidad del procedimiento se acuerda la incoación de otro nuevo¹⁰. En este caso, se aplica el principio de conservación de los actos si bien con exigencia, en garantía del administrado, de que determinados trámites como las alegaciones, proposición de prueba y audiencia al interesado tengan que cumplimentarse nuevamente.

Novedad de relieve constituye la introducción en el artículo 96 de la tramitación simplificada del procedimiento administrativo común.

En este sentido, la Ley 30/1992 solo establecía con carácter general un procedimiento administrativo común sin perjuicio de la posibilidad de acordar la tramitación de urgencia prevista en el artículo 50. Sí se preveía un procedimiento abreviado en materia de responsabilidad patrimonial y un procedimiento simplificado en materia sancionadora. Los supuestos en los que en estos procedimientos cabe la tramitación simplificada se recogen ya en el nuevo artículo 96.

Las Administraciones Públicas podrán acordar, de oficio o a instancia del interesado, la tramitación simplificada “cuando razones de interés público o la falta de complejidad del procedimiento así lo aconsejen” (artículo 96.1).

El plazo máximo de resolución será de treinta días (ap.6), indicándose, acto seguido, los trámites de que constará. Como ya ha indicado RODRIGUEZ PIÑERO¹¹, el plazo indicado es poco realista al preverse la posibilidad de informes preceptivos, aunque, en el caso de que el informe se solicite dictamen al Consejo de Estado u órgano equivalente, se prevé que, desde que se solicite dicho Dictamen hasta que este sea emitido, se producirá la suspensión automática del plazo para resolver (apartado 6.g).

Es importante resaltar también, como se indica en ese mismo apartado 6.g), que, “cuando el Dictamen sea contrario al fondo de la propuesta de resolución, con independencia de que se atienda o no este criterio, el órgano competente para resolver acordará continuar el procedimiento con arreglo a la tramitación ordinaria, lo que se notificará a los interesados. En este caso, se entenderán convalidadas todas las actuaciones que se hubieran realizado durante la tramitación simplificada del procedimiento, a excepción del Dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente”

Como indica RODRIGUEZ CARBAJO¹², en este caso “...para mayor garantía de los interesados debería continuar el procedimiento pero siguiendo la tramitación ordinaria, no ya la abreviada, pudiéndose en este caso realizar otros trámites no previstos en el caso de la tramitación simplificada, como la realización de pruebas a solicitud de los interesados. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de acordar la tramitación de urgencia del procedimiento en los mismos términos que ya contempla la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, en su artículo 50” (hoy artículo 33 de la Ley 39/2015).

Por último, el Capítulo VI de este Título III se refiere a la “Ejecución”, sin que, como ocurre con otros Capítulos, los preceptos contenidos en el mismo, artículos 97 a 105 contengan grandes novedades respecto a los antiguos artículos 93 a 101 del Capítulo V de la Ley 30/1992.

El artículo 98 sobre ejecutoriedad incluye ya explícitamente como supuestos de excepción aquellos en los se produzca la suspensión de la ejecución del acto (ap.1.a) y aquellos otros en los que se trate de una resolución de un procedimiento de naturaleza sancionadora contra los quepa algún recurso en vía administrativa, incluido el potestativo de reposición (ap.1.b).

El apartado 2 de ese mismo precepto establece una preferencia por los medios electrónicos de pago, de la siguiente forma:

“Cuando de una resolución administrativa, o de cualquier otra forma de finalización del procedimiento administrativo prevista en esta ley, nazca una obligación de pago derivada de una sanción pecuniaria, multa o cualquier otro derecho que haya de abonarse a la Hacienda pública, éste se efectuará preferentemente, salvo que se justifique la imposibilidad de hacerlo, utilizando alguno de los medios electrónicos siguientes:

- a) Tarjeta de crédito y débito.
- b) Transferencia bancaria.
- c) Domiciliación bancaria.
- d) Cualesquiera otros que se autoricen por el órgano competente en materia de Hacienda Pública”.

El artículo 100.3 de la nueva Ley, frente a la redacción del artículo 96.3 de la Ley 30/1992, que solo exigía autorización judicial

10 RUIZ LOPEZ en su trabajo “Las reformas administrativas operadas por las Leyes 39/2015 y 40/2015, de 1 de octubre: especial referencia a la doctrina jurisprudencial que incorporan y omiten”. Actualidad Administrativa. N° 2. Febrero. 2016. Pág.45, señala que se desperdicia la ocasión de revisar una regla que ha sido objeto de numerosas críticas doctrinales pues habilita la abusiva reapertura, incompatible con las garantías del ciudadano, de procedimientos caducados en tanto no haya prescrito la acción, muy discutible a nivel sancionador, a pesar de estar avalada en el artículo 44.2 de la Ley 30/1992 y por el Tribunal Supremo (Sentencia de 12 de junio de 2003 -casación en interés de ley 18/2002-). Debería seguirse - concluye - la estela de la regulación del procedimiento sancionador tributario (artículo 211.4 de la LGT/2003).

11 “La nueva Ley de Procedimiento Administrativo Común....” Pág.7/9

12 “La Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas: procedimiento y recursos....”. Pág. 5/20.

o consentimiento para entrar “en el domicilio del afectado”, lo amplía a “los restantes lugares que requieran la autorización de su titular” con el fin de comprender también los espacios de las personas jurídicas asimilados al domicilio de las personas físicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.6 de la LJCA.

Para concluir, el artículo 105 de la Ley 39/2015 ha sustituido la tradicional rúbrica del artículo 101 de la Ley 30/1992 (Prohibición de interdictos) por la de “Prohibición de acciones posesorias” todo ello contra las actuaciones de los órganos administrativos realizadas en materia de su competencia y de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido, por tanto, no constitutivas de vías de hecho.

Las razones de este cambio están en la eliminación por la LEC del año 2000 de la tradicional denominación de interdictos y su sustitución por la de acciones sumarias de tutela de la posesión.

LA EJECUCIÓN DE FALLOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

CONSUELO DE ROJAS ZABALA. *Inspectora de Tributos de la Generalitat Valenciana*

1. Introducción.
2. Posibilidad de la administración de volver a practicar liquidación tras la anulación de una liquidación previa.
3. Los plazos de ejecución de fallos por los órganos de gestión tributaria: Aplicabilidad del art. 150.5 LGT en vía de gestión.
4. Vicios de forma y vicios de sustancia.
5. Tipos de resoluciones que ordenan la anulación del acto impugnado especial atención a la retroacción de actuaciones. La comprobación de valores.
6. La ejecución material del acto y los actos derivados de la orden de retroacción de actuaciones.
7. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN

Existe en nuestra normativa tributaria una amplia regulación de los procedimientos a través de los cuales la Administración puede relacionarse con el obligado tributario, con normas relativas al inicio, desarrollo y fin de los mismos así como de los derechos y deberes que asisten a uno y otro. No existe, sin embargo, dentro de estos procedimientos tributarios, un procedimiento de ejecución de resoluciones específicamente regulado como tal, sino una serie de artículos dispersos a lo largo de los distintos cuerpos normativos, cuya aplicación dista de ser pacífica. Básicamente la regulación de la ejecución de fallos la encontramos en el artículo 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), 241.ter del mismo cuerpo legal, relativo al recurso de ejecución, 150.5, referido al ámbito de la Inspección de tributos y los artículos 66 y 70 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA).

Ante esta ausencia de regulación específica y falta de sistematización, los órganos de aplicación de los tributos han realizado su propia interpretación de la norma que en numerosas ocasiones ha chocado con la de los Tribunales que también han intentado integrar la laguna existente con posturas que se han ido modificando a lo largo del tiempo.

A lo largo del presente artículo haremos un repaso de las posturas mantenidas en los últimos tiempos por los Tribunales en relación a la forma de proceder de la Administración ante una resolución administrativa o judicial que anule total o parcialmente el acto impugnado, partiendo de si los vicios advertidos son meramente formales o si se trata de defectos sustantivos o materiales. Y nos centraremos en el ámbito de la gestión tributaria, fundamentalmente en relación al plazo con el que cuenta la Administración para girar y notificar la nueva liquidación.

Concluiremos analizando la postura actualmente mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central, quien a través de resoluciones de 27 de octubre de 2014 y de 12 de marzo de 2015, ha fijado doctrina vinculante tanto para los Tribunales económico-administrativos como para los órganos de aplicación de los tributos.

2. POSIBILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE VOLVER A PRACTICAR LIQUIDACIÓN TRAS LA ANULACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN PREVIA

En primer lugar abordaremos la cuestión consistente en si, ante la anulación de una liquidación por una resolución administrativa o judicial, la Administración conserva la facultar de dictar un nuevo acto de liquidación en sustitución del anterior.

Una vez dictada una resolución, administrativa o judicial, y ante la entrada de la misma en el registro del órgano que dictó el acto impugnado, existe la obligación legal de ejecutarla en sus propios términos, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 66 y 70 RGRVA. Dicha ejecución comprendería dos tipos de actuaciones.

Por un lado, la mera ejecución material de la resolución dictada, esto es, la anulación propiamente dicha del acto impugnado, la devolución de las garantías aportadas con el objeto de obtener la suspensión automática del mismo o, en caso de existir ingreso, la devolución de las cantidades ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Por otro lado, estarían aquellos actos que, teniendo su origen en una resolución, son independientes de los anteriores y tienen origen en la posibilidad, incluso la obligación, reconocida por la Jurisprudencia, de que la Administración dicte un nuevo acto en sustitución del anulado.

A este tipo de actos, independientes de los primeros, le son de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.2 de RGRVA. No tienen, pues, la consideración de actos de ejecución sino que se dictan en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos. A través de los mismos podrá ponerse fin al procedimiento ya iniciado, que adolecía de algún tipo de vicio puesto de manifiesto por la resolución donde deberá además ordenarse la retroacción de actuaciones al momento en que éste se produjo, con la intención de subsanarlo y completar dichas actuaciones. O pueden ser dictados en el seno de un nuevo procedimiento que se inicie a partir de la resolución en la que se anule el acto impugnado.

Actualmente, no se discute por las Tribunales esta facultad de la Administración de volver a liquidar, y así, el Tribunal Supremo, en sentencia de la Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Recurso de Casación número 3090/1994, de fecha 7 de octubre de 2000 establecía que *“la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.*

En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda”. Se remite el Supremo a la propia Constitución Española, donde se consagra el principio de eficacia administrativa (artículo 103 CE) y se sientan las bases de un sistema tributario justo en el que cada cual tributa de acuerdo con su capacidad económica (artículo 31.1 CE). Defender lo contrario supondría, en palabras del propio Tribunal en sentencia de la Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, Recurso de Casación número 1594/2014, de fecha 7 de abril de 2014, que *“el más mínimo error de derecho en una liquidación tributaria, determinante de su anulación, por parcial y colateral que fuere, llevaría anudado como corolario que la liquidación fuera expulsada del mundo del derecho, sin poder ser dictada otra en su sustitución, y el obligado tributario dispensado totalmente de la carga de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica a través del tributo de que se trate, por más que el yerro afecte a un aspecto colateral, secundario y menor de esa prestación patrimonial de carácter público”.* En la misma línea encontramos la sentencia de 29 de septiembre de 2014, en la que el Alto Tribunal manifiesta no compartir *“(…) las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la Constitución española) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (artículo 31.1 de la Constitución), que abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas.*

El TEAC, en resolución de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina de 24 de noviembre de 2010, parte de la diferencia conceptual entre la obligación tributaria y la liquidación dictada como consecuencia de aquélla, para fundamentar la legitimación de la Administración para practicar nueva liquidación. La obligación tributaria surge por ministerio de la Ley al realizarse el hecho imponible, mientras que la liquidación constituye la actuación administrativa tendente a la concreción de dicha obligación tributaria y permite convertirla en un crédito cuantificado y exigible. Y es por ello que la obligación tributaria puede subsistir incluso sin liquidación, por lo que mientras subsista, la Administración tendrá derecho a practicar liquidación para hacer efectivo, líquido y exigible el crédito tributario. Continúa el TEAC argumentando que *“cuando un Tribunal Económico declara la nulidad de una liquidación, salvo que la anulación sea consecuencia precisamente de declararse en el fallo la inexistencia de la obligación tributaria (por ejemplo, la no realización del hecho imponible, exención, etc.), dicha anulación tendrá efectos sobre el acto administrativo de liquidación, pero no puede extenderse a la obligación tributaria subyacente, que nace por imperio de la Ley al darse las circunstancias definitorias del hecho imponible. Por ello, tanto si se trata de un defecto formal (procedimiento)*

como material (defecto en la cuantificación de base, error en el tipo, etc...), y aún cuando el fallo declare la nulidad radical del acto de liquidación, pero no afecte a la existencia de la obligación tributaria, subsistirá ésta con independencia de la anulación de la liquidación.

Pues bien, poniendo en relación la subsistencia de la obligación tributaria con el deber de la Administración de actuar en cumplimiento de sus fines, se deduce con claridad que la Administración tributaria, no sólo está facultada, sino que está obligada a dictar liquidación o a realizar cuantas actuaciones sean necesarias para poder llevar a cabo la función pública que le está encomendada.”

Pero esta facultad de la Administración de volver a liquidar no es ilimitada sino que debe respetar los límites impuestos por la propia resolución que anula el acto impugnado así como los derivados de la posible prescripción del derecho a liquidar, la prohibición general de “reformatio in peius” y la interdicción de incurrir en el mismo error (no reiteración). Citando al Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de noviembre de 2014, “(...) No se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta “acertar”, sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente. Por ello, tampoco cabe hablar de “privilegio exorbitante” de la Hacienda, pues no se le otorga una ventaja injustificada, sino una habilitación para hacer cumplir el mandato que el constituyente incorporó en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución (...).”

3- LOS PLAZOS DE EJECUCIÓN DE FALLOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA: APLICABILIDAD DEL ART.

150.5 LGT EN VIA DE GESTIÓN

La cuestión relativa al plazo con el que cuenta la Administración tributaria, particularmente en sede de gestión, para llevar a cabo estos nuevos actos de liquidación no ha sido en absoluto pacífica, principalmente debido a que no existe en este ámbito, una regulación como la prevista expresamente en el procedimiento inspector, en el artículo 150.5 LGT según el cual, “cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo a que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquél periodo fuera inferior”. Ante esta laguna, los tribunales han oscilado, haciendo su propia interpretación de la normativa aplicable.

En sede judicial, tribunales como el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, siguiendo la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en sentencias como la de 16 de mayo de 2011, consideran que la duración por más de seis meses del procedimiento de ejecución desde que la Administración haya tenido conocimiento del fallo anulador de una liquidación anterior, provoca la caducidad y que esta doctrina debe ser aplicada tanto en el ámbito de los procedimientos de inspección como en el de los de gestión. En tal sentido, la sentencia 406/2015, de 1 de octubre de 2015, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- administrativo, confirma las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 26 de marzo de 2014.

En defensa de esta postura alegan que tanto el artículo 134 LGT, relativo a los procedimientos de comprobación de valor, como el 139.1.b) LGT, relativo a los procedimientos de comprobación limitada, en clara remisión al 104.5 del mismo cuerpo legal, establecen un plazo de caducidad de los procedimientos de 6 meses, transcurrido el cual sin haber notificado la finalización del mismo, las actuaciones caducan, pudiendo ser reiniciadas dentro del plazo de prescripción. Es decir, se acude a la regulación genérica contenida en la LGT en relación a los plazos máximos de resolución y a los efectos del incumplimiento de los mismos, contenida en el art. 104 de la misma, según el cual “El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses”.

Dicha previsión tiene una importante consecuencia sobre los plazos de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en la medida en que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.5 LGT, las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán dicho plazo de prescripción.

Por otra parte, los Tribunales, como hemos apuntado anteriormente, entendían que la previsión contenida en el artículo 150.5 LGT en relación a los procedimientos de inspección era igualmente aplicable a los procedimientos de gestión, amparándose en la doctrina existente en relación a la normativa anterior. Así, Tribunales Superiores de Justicia como el de Castilla-León, en sentencia de 22 de octubre de 2008, recogían la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal 11 de julio de 2007, donde se establecía que (...) Aunque el procedimiento de liquidación por las Oficinas Gestoras no era un procedimiento de inspección tributaria, entendiéndose por tal aquél mediante el cual se ejercían las funciones establecidas en el art. 140 de la Ley General de 1963,

si existían algunos aspectos comunes o similares, en orden a la tramitación, en cuanto se le confería la posibilidad de efectuar actuaciones de comprobación abreviada, por lo que nada impedía aplicar analógicamente el Reglamento General de la Inspección en estos casos, y más concretamente el efecto de la interrupción injustificada de las actuaciones, dadas las características del procedimiento y la necesidad de homogeneizar el actuar administrativo en esta materia, como ha venido a reconocer la nueva Ley General Tributaria, que tras establecer plazos de resolución y los efectos de su incumplimiento en el apartado 1 del art. 104, en la línea del art. 23.3 de la Ley de Defensa y Garantías de los Contribuyentes, consagra la caducidad en el apartado 4, como forma de terminación de los procedimientos, señalando en el apartado 5 que la caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración Tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción (...)

En la misma línea, el Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones como la de 29 de septiembre de 2011, recogía dicha jurisprudencia, citando, entre otros, al Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de mayo de 2011, donde se defendía la aplicación analógica del antiguo artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, a los procedimientos de los órganos de gestión tributaria, pues “carecería de sentido que esta garantía (la eliminación del efecto interruptivo de la prescripción en casos de interrupción injustificada del procedimiento por más de seis meses) no se tuviese en cuenta en estos casos, por el simple hecho de que las actuaciones se practicaran por la Inspección, a pesar de concurrir los presupuestos”.

Sin embargo, a partir de 27 de octubre de 2014, la postura de este Tribunal ha cambiado, entendiendo que no cabe la aplicación analógica del artículo 150.5 LGT a los procedimientos de gestión tributaria, por las siguientes razones:

- En primer lugar, por una razón de orden sistemático, “porque aún cuando este precepto no tiene por qué ser objeto de interpretación restrictiva, se encuentra ubicado sistemáticamente no entre las normas comunes a los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos sino, bien al contrario, dentro de un precepto referido exclusivamente a las actuaciones inspectoras y no de otra índole”
- En segundo lugar, debido a la inexistencia de caducidad en el procedimiento inspector, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos de gestión, dado que “en sede de procedimiento inspector no existe caducidad y por lo tanto son diferentes en los procedimientos de gestión los efectos jurídicos que nuestro ordenamiento anuda al incumplimiento del plazo máximo de duración “
- y en tercer lugar, porque el plazo máximo de duración de uno y otro tipo de procedimientos difiere, de modo que “carecería de lógica otorgar en caso de retroacción en procedimientos de gestión un plazo adicional de otros seis meses, plazo éste que coincidiría con el plazo máximo que inicialmente tenía la Administración para llevar a cabo el procedimiento, por contraposición a lo prevenido para la retroacción en caso de procedimiento inspector, donde el legislador prevé un posible plazo máximo adicional para la retroacción (de seis meses) para un procedimiento que tiene una duración inicial prevista de al menos el doble (doce, o incluso veinticuatro meses en los que antes de la retroacción se hubiera acordado en el procedimiento la ampliación)”

4- VICIOS DE FORMA Y VICIOS DE SUSTANCIA

Antes de abordar la cuestión relativa a la actividad a desplegar por los órganos que dictaron el acto ahora impugnado frente a la resolución que lo anule, se hace necesario repasar la doctrina existente en relación al tipo de vicio que ha invalidado dicho acto, partiendo de que la distinción no siempre es clara, siendo esta cuestión frecuentemente objeto de controversia ante los Tribunales.

Volviendo a citar al TEAC, en su resolución de 24 de noviembre de 2010, dictada en unificación de doctrina, podemos diferenciar dos tipos de defectos: los formales y los materiales.

Dentro de los vicios formales, el TEAC diferencia entre los “*formales-procedimentales*”, que serían aquellos relacionados con el procedimiento tributario en cuyo seno fueron dictados y los “*formales-documentales*”, integrado por los defectos incurridos en la redacción del documento y que no forman parte del elemento definitorio o cuantificador de la obligación tributaria (fecha, datos del sujeto pasivo, plazos de ingreso,...). Ambos tipos de defecto formal tienen en común la indefensión que pueden provocar al contribuyente, si bien “*la reacción del ordenamiento jurídico debe ser distinta en función del perjuicio efectivo ocasionado*”, de modo que, “(...) cuando el defecto incurrido no haya producido perjuicio alguno al interesado, la actuación administrativa dirigida a sanar dicho acto debería ser objeto de la máxima simplificación procedimental”.

Ante este tipo de vicio formal, la LGT, en su artículo 239.3 establece que “(...) se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”.

Los vicios materiales o sustantivo se caracterizan por estar relacionados con los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria. Su “(...) posible existencia surgirá al analizar la aplicación de la norma tributaria, es decir, la idoneidad de la norma al caso concreto.”.

A diferencia de lo que ocurría en el caso anterior, la resolución que anule un acto por vicios materiales no deberá ordenar la retroacción de actuaciones, pues corresponde a la propia administración gestora con carácter exclusivo tomar las decisiones

que resulten más oportunas y eficaces dirigidas a la ejecución del fallo. *“En definitiva, ni los Tribunales Económicos tienen que pronunciarse sobre la retroacción en estos casos, ni la Administración necesita que aquellos le habiliten o le prejuzguen sobre su actuación futura, pues le corresponde a ésta de forma ínsita en base al principio de autotutela y a su exclusiva competencia para producir y ejecutar los actos administrativos en cumplimiento de sus fines”.*

5- TIPOS DE RESOLUCIONES QUE ORDENAN LA ANULACIÓN DEL ACTO IMPUGNADO: ESPECIAL ATENCIÓN A LA RETROACCIÓN DE ACTUACIONES. LA COMPROBACIÓN DE VALORES.

El TEAC, en la resolución arriba comentada de 27 de octubre de 2014 , además de eliminar la posibilidad de aplicación del artículo 150.5 LGT en el ámbito de la gestión tributaria, reconoce la existencia de una laguna legal en esta materia, al no existir un artículo de esta índole expresamente aplicable a los procedimientos de gestión, y pasa a integrarla través de una interpretación conjunta de los artículos 239.3 de la Ley General Tributaria, 66 del RGRVA y al artículo 61.3, segundo párrafo 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 (en adelante, RGGI).

Así pues, ante una resolución estimatoria que ordene la anulación del acto impugnado, y siempre que subsista el derecho a liquidar de la Administración, el TEAC, siguiendo al Tribunal Supremo en sentencias como la de 9 de diciembre de 2013, y en la línea apuntada al inicio de la exposición, diferencia los siguientes supuestos:

1. Resoluciones administrativas o judiciales estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquélla.
2. Resoluciones administrativas o judiciales que estiman totalmente un recurso o reclamación, bien por razones sustantivas bien por razones de procedimiento, subsistiendo la posibilidad de que en su caso la Administración vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento
3. Resoluciones administrativas o judiciales que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto y sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula, acordando no obstante la retroacción de actuaciones.

A continuación pasaremos a analizar cada uno de estos supuestos así como las actuaciones apuntadas por el Tribunal Central a realizar por los órganos de aplicación de los tributos en cada uno de ellos.

5.1.- Resoluciones administrativas o judiciales estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquélla.

En estos casos, según el Tribunal central, (...) *se confirma la regularización practicada si bien se corrige una parte de su importe, por lo que (...) obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.”*

En este caso, la regularización se considera correcta si bien se aprecia la existencia de determinado error sustantivo en el acto impugnado que debe ser corregido a través de una nueva liquidación. Así pues, en la parte no afectada por dicho error, el acto sería firme.

La Administración se limitaría a girar nueva liquidación en el sentido expresado por la resolución, sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento o de retrotraer actuaciones, es decir, sin necesidad de notificar propuesta de liquidación previa, ya que se estaría dando estricto cumplimiento al fallo.

La liquidación girada en sustitución de la anulada se practicaría en el seno del propio “procedimiento de ejecución”, contra la cual únicamente podría plantearse, tratándose de resoluciones económico-administrativas, el incidente de ejecución regulado en el artículo 68 RGRVA, actualmente denominado recurso contra la ejecución y regulado en el art. 241.ter LGT. Este tipo de actuaciones procede en el caso de resoluciones parcialmente estimatorias. No cabría dictar una nueva liquidación sin tramitar de nuevo el correspondiente procedimiento en el caso de una anulación total de la liquidación primitiva, ya que se estaría privando al contribuyente de parte de sus mecanismos de defensa, al no otorgarle el correspondiente trámite audiencia frente al que poder alegar.

Esta previsión encuentra su fundamento en el apartado tercero del artículo 66 RGRVA que establece que, cuando se resuelva sobre el fondo del asunto, “se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido”, y donde incluso se recoge la posibilidad de reformar parcialmente el acto impugnado así como los posteriores que se deriven del mismo, en caso de que la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota de la liquidación.

No se produce, en este caso, una retroacción de las actuaciones.

5.2.- Resoluciones administrativas o judiciales que estiman totalmente un recurso o reclamación, bien por razones sustantivas bien por razones de procedimiento, subsistiendo la posibilidad de que en su caso la administración vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento.

Estas resoluciones ordenan la anulación del acto impugnado, anulación que puede obedecer a razones sustantivas o de procedimiento, resultando siempre fundamental que persista el derecho a liquidar de la Administración, dado que la facultad de la Administración de volver a liquidar no es absoluta, estando sujeta a las limitaciones impuestas por la prescripción y por la prohibición de incurrir en el mismo error.

A resultas de dicha resolución que estima totalmente el recurso o reclamación interpuesto, procedería iniciar un nuevo procedimiento.

Tratándose de un nuevo procedimiento, una vez ejecutada la resolución que acuerda la anulación del acto impugnado, podría entenderse que la Administración vuelve a contar con el plazo máximo de 4 años para, en su caso, iniciar el procedimiento que corresponda, el cual deberá finalizar en el plazo máximo legalmente previsto a contar desde esa fecha de inicio. Sí operaría en este caso, como causa de interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar de la Administración, la interposición de recursos y reclamaciones o las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de las mismas.

Se trataría del caso en el que, frente a una resolución que anula una liquidación al haber sido dictada, por ejemplo, en el seno de un procedimiento inadecuado, los órganos de gestión, además de anular el acto impugnado y dentro del plazo de prescripción, deberán realizar la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo encauzándola a través del procedimiento adecuado. Cabe citar como ejemplo la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Valencia de 29 de junio de 2015, donde aplicando doctrina del TEAC reiterada en resoluciones de 19 de enero de 2012 y 23 de febrero de 2012, se resuelve anular la liquidación impugnada al entender que la actuación desplegada por la Administración había superado el mero control formal de la declaración presentada y de la coincidencia, o no, con los datos en su poder, por lo que exigía necesariamente haber llevado a cabo actuaciones de comprobación en sentido estricto, para las que la propia LGT prevé otro tipo de actuación, como son el procedimiento de comprobación limitada o el de inspección, y no el procedimiento de verificación de datos empleado.

La nueva liquidación será dictada en el seno de un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, lo que implica la apertura de las vías ordinarias de revisión con todos los recursos y reclamaciones legalmente existentes, con el fin de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente.

5.3.- Resoluciones administrativas o judiciales que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto y sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula, acordando no obstante la retroacción de actuaciones.

Nos encontramos, en este caso, ante resoluciones que estiman parcialmente el recurso o reclamación interpuesto por motivos formales, y que ordenan la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el vicio, de modo que la nueva liquidación que se gire pondrá fin al procedimiento inicial, de acuerdo con lo dispuesto el artículo 239.3 LGT.

No se inicia en estos casos un nuevo procedimiento, “(...) sino que la orden de retroacción provoca que el procedimiento quede de nuevo abierto y que por tanto deban realizarse las correspondientes actuaciones de instrucción tendentes a su terminación”.

En este caso, la nueva liquidación, al igual que en el caso anterior, se dicta en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, con las consecuencias que de ahí se derivan en cuanto a los medios de impugnación.

Esta retroacción de actuaciones constituye en nuestro sistema jurídico un instrumento para reparar las quiebras procedimentales que hayan podido causar indefensión al obligado tributario, de modo que “ (...) resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión (...)”, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, puesta de manifiesto, entre otras, en sentencias de 26 de marzo de 2012 o de 7 de abril de 2014. También se podría hacer uso de este instrumento de retroacción de actuaciones, “(...) para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, falten elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación.

En definitiva, se trata de subsanar aquellos defectos o vicios formales en el procedimiento que han mermado el derecho de defensa del obligado tributario, lo cual impone la necesidad de dictar un nuevo acto rodeado de las oportunas garantías.

Ante un supuesto de retroacción de actuaciones, éstas deberán finalizar dentro del plazo que reste al procedimiento objeto de tramitación, “pues si no fuese así se situaría al obligado tributario en peor situación una vez que la Administración ha tenido la oportunidad de desarrollar ya un primer procedimiento y ha incurrido en él en algún tipo de error. En tal sentido, el artículo 61.3, segundo párrafo del RGGI señala que “Cuando la resolución haya ordenado la retroacción de las actuaciones continuará el procedimiento de aplicación de los tributos en el que se hubiera dictado el acto anulado hasta su terminación, conforme a lo establecido en su normativa reguladora”. Ello supone que, de no concluir en el plazo máximo legalmente establecido, el procedimiento se entenderá caducado, con las consecuencias sobre la prescripción que de ahí pudieran derivarse, sin que pudiera atribuírsele efecto interruptivo alguno a cualquier actuación desarrollada durante la sustanciación de la reclamación, al tener éstas lugar después del momento al que la resolución ha retrotraído las actuaciones. Y en estos términos el TEAC afirma que “(...)

La caducidad declarada, al afectar al procedimiento tributario en su totalidad, provoca la caducidad no sólo de la actividad administrativa desarrollada después de la resolución del TEAR, sino también de la actuación desarrollada desde su inicio y que finalizó con la primera liquidación (...).”

“(…) Esto es, la retroacción de actuaciones supone situar a éstas en el “momento en que se produjo el defecto formal”, conforme dispone el artículo 239.3 de la LGT, lo que implica volver al mismo procedimiento inicial pero desarrollándolo y concluyéndolo en debida forma. Si, tal y como antes se ha indicado, la retroacción de actuaciones tiene como efecto propio el de situar el procedimiento de que se trate en el mismo momento en que se cometió el vicio que motiva la retroacción, la consecuencia lógica es que las actuaciones a realizar deben finalizar en el plazo que restase de aquel procedimiento (...)”

Un claro ejemplo de este tipo de defectos subsanables lo encontramos en las liquidaciones que adolecen de falta de motivación suficiente, en la medida en que dicha circunstancia dificulta o incluso imposibilita la adecuada defensa de los intereses del contribuyente. Esta falta de motivación ha sido frecuentemente declarada por los Tribunales en relación a liquidaciones dictadas en el seno de un procedimiento de comprobación de valores.

Una de las principales dificultades ante las que se encuentra la Administración a la hora de practicar una comprobación de valores es la exigencia de una adecuada motivación. En los últimos tiempos, la postura de los Tribunales se ha hecho más y más exigente, dando lugar a la anulación de múltiples liquidaciones por este motivo. Sin embargo, también es clara la posición mantenida en cuanto a la posibilidad de la Administración de reiterar este tipo de liquidaciones, a fin de poder subsanar el vicio advertido. Y así, el Tribunal Supremo, en sentencias como la de 19 de noviembre de 2012, defiende el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, si bien sometido a determinadas limitaciones, principalmente las derivadas de la prescripción y de la santidad de la cosa juzgada, es decir, (...) *si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces si- del derecho a la comprobación de valores (...)*”

Y así, ante una resolución que anule una liquidación practicada en el seno de un procedimiento de comprobación de valores por deficiencias en la motivación, el órgano que dictó el acto impugnado deberá situarse en el momento en el que se produjo el vicio (esto es, la falta de motivación), realizar aquellas actuaciones que conduzcan a su subsanación, garantizando la seguridad jurídica del contribuyente a quien deberá volvérselo a poner el expediente de manifiesto a fin de que formule las alegaciones que considere oportunas y finalizar el procedimiento ya iniciado mediante la notificación de la liquidación que corresponda en el tiempo que reste.

6- LA EJECUCIÓN MATERIAL DEL ACTO Y LOS ACTOS DERIVADOS DE LA ORDEN DE RETROACCIÓN DE ACTUACIONES

Y así, para el caso de que se ordene la retroacción de actuaciones (caso 3 de los examinados anteriormente) y a la vista de lo prevenido en los artículos 239.3 LGT y 66 del RGRVA, el Tribunal Central entiende que debe diferenciarse entre:

1- La pura ejecución material del fallo, “(...) *ejecución que se circunscribe a la anulación formal del acto inicialmente impugnado (anulación meramente formal, insistimos, pues propiamente el acto ya fue anulado por la resolución), así como a la anulación, en su caso, de todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y a la devolución de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora; Así, el propio artículo 66 dispone en su apartado 4 que “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”.* (...)”

Esta ejecución material de la resolución comprendería las siguientes actuaciones: la anulación propiamente dicha del acto impugnado o de los actos posteriores que traigan su causa del mismo, la devolución de las garantías aportadas con el objeto de obtener la suspensión automática del mismo o, en caso de existir ingreso, la devolución de las cantidades ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Este tipo de actuaciones deberá realizarse en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro el órgano competente para su ejecución, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.2 RGRVA. La competencia para dictar este tipo de actos corresponde al mismo órgano que dictó el acto recurrido y ahora anulado.

Estos actos no forman, en ningún caso, parte del procedimiento en el que se dictó el acto impugnado sino que se circunscriben a la pura ejecución de la resolución. Y es por ello que contra dichos los mismos no se abren las vías ordinarias de impugnación sino que únicamente cabría plantear, en el ámbito de las resoluciones económico-administrativas, el correspondiente recurso contra la ejecución, en caso de entender que no se ajustan fielmente al contenido de la resolución.

2- “(...) - y los actos posteriores por los que se debe continuar el procedimiento hasta su terminación -pues el procedimiento ha quedado reabierto o inconcluso por la orden de retroacción -; actos éstos que no son ya en ejecución de la resolución,

sino que tendrían el carácter de actuaciones y actos dentro del procedimiento de gestión y por lo tanto sujetos al plazo máximo de conclusión legalmente previsto, pues una vez cumplida debidamente en sus estrictos términos la resolución que ordena la retroacción, los órganos de aplicación de los tributos deben continuar hasta su terminación dicho procedimiento, que ha de concluir resolviendo sobre el fondo del asunto, existiendo en todo caso un único procedimiento de aplicación de los tributos.

Se trataría de aquellos actos a través de los cuales se pretende subsanar los vicios puestos de manifiesto por la resolución, dada la anulabilidad declarada del acto impugnado. A este respecto, debemos recordar la aplicabilidad al caso de las normas previstas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación.

Dichos actos no se conceptúan como actos de ejecución propiamente dichos, aunque encuentren su origen en la propia resolución sino que forman parte del procedimiento originario, el cual deberá concluir en el tiempo que reste. Es decir, el órgano de aplicación de los tributos deberá, partiendo del momento al que se han retrotraído las actuaciones, continuar con las tramitación del procedimiento ya iniciado, realizando todas las actuaciones que sean necesarias hasta su terminación.

Contra la liquidación girada al término de dicho procedimiento, el obligado tributario verá reabierta su vía de impugnación originaria, pudiendo plantear todos los recursos y reclamaciones legalmente existentes.

En el mismo sentido vuelve a pronunciarse el TEAC en resolución de 12 de marzo de 2015, sentando doctrina al respecto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual, el Tribunal Económico-Administrativo Central, a través de doctrina establecida de modo reiterado vincula, no sólo a los tribunales económico-administrativos regionales y locales sino también al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas.

7- CONCLUSIÓN

Con esta doctrina, fijada a través de las resoluciones arriba expuestas, el TEAC aclara por fin el modo de proceder en materia de ejecución de fallos en el ámbito de la gestión tributaria. Por un lado y frente a posturas anteriores, elimina sin ninguna duda la aplicación analógica del artículo 150.5 LGT a los procedimientos de gestión. Por otra parte, confirma, a la vez que aclara, los medios de impugnación posibles en cada caso, según nos encontremos ante meros actos de ejecución o ante actos dictados en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos. Y contribuye a incrementar la seguridad jurídica del obligado tributario, a través de la fijación de normas sobre el cómputo de los plazos máximos de resolución de los procedimientos y sobre las consecuencias de su incumplimiento.

Por otra parte, y en relación a las resoluciones que acuerdan la anulación del acto impugnado y ordenan la retroacción de actuaciones, define las actuaciones a desarrollar por los órganos de gestión, quienes deberán, en primer lugar y dentro del plazo máximo de un mes desde que la resolución tuvo entrada en su registro, dictar y notificar los actos resultantes de la mera ejecución material de la misma, para después, continuar la tramitación del procedimiento reabierto por la orden de retroacción hasta su terminación, disponiendo para ello con el plazo que restase del mismo.

Sin embargo, la mayor dificultad continúa estribando en la correcta ubicación de cada caso concreto entre los supuestos definidos por el Tribunal Central, debido a la línea a veces poco nítida que separa los vicios formales de los materiales, así como en la determinación de si nos encontramos ante un caso de nulidad de pleno derecho o de mera anulabilidad del acto impugnado. En este sentido, es fundamental la labor de los tribunales a la hora de dictar sus resoluciones, donde deberán acordar motivadamente la anulación de los actos impugnados, aclarando si la anulación obedece a motivos formales o sustantivos, resolver acerca de la nulidad o anulabilidad del acto, declarando la subsistencia o no del derecho a liquidar de la Administración y ordenar, en su caso, la retroacción de actuaciones. De este modo, la labor interpretativa de la Administración se reduciría al mínimo y se facilitaría el estricto cumplimiento del fallo, en el sentido pretendido por la Ley.

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

PRODUCCIÓN Y GENERACIÓN DE ENERGÍA EÓLICA. SENTENCIA DE 17 DE FEBRERO DE 2016

Resumen

- 1.- El hecho de que una actividad o actuación desarrollada por un particular esté sujeta a control administrativo no determina que dicha actividad o actuación sea o constituya un servicio público. Además, la producción y generación de energía eólica es una actividad productiva y nunca una actividad prestacional, es decir, no se trata de un servicio por lo que, evidentemente, tampoco se presta el mismo.
- 2.- No se cumplen los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para equiparar la autorización emitida a la entidad recurrida a una concesión a efectos de su tributación en el citado impuesto:
 - no existe una atribución o aprovechamiento de bienes de dominio público, puesto que las parcelas o fincas en las que se establece o desarrolla la actividad de producción de energía eólica son de titularidad privada.
 - tampoco se ha producido el otorgamiento de facultades de gestión de un servicio público, puesto que la Administración nunca ha desarrollado la actividad de que se trata y con la nueva Ley 54/1997 el sector de la energía eléctrica ya no constituye un servicio público de titularidad estatal. No nos encontramos, pues, ante la prestación de un servicio público y por lo tanto no se otorgan facultades de gestión de un servicio público.
 - y, en definitiva, si la Administración no es la titular del mismo, no lo gestiona, ni directa, ni indirectamente, tampoco se origina un desplazamiento patrimonial de aquella hacia la empresa o entidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Se impugna mediante el presente recurso de casación interpuesto por la Letrada de la JUNTA DE GALICIA la sentencia de 22 de enero de 2014 (JT 2014, 589) de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad Fergo Galicia Vento S.L. contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 14 de junio de 2012 que desestimó la reclamación económico-administrativa promovida contra acuerdo liquidatorio, y la estima en cuanto promovida contra el acuerdo sancionador, ambos dictados por el Servicio de Inspección Tributaria de la Delegación Territorial de Lugo de la Consellería de Hacienda de la Junta de Galicia, por importe de 912.013,35 € y 438.242,19 €, respectivamente.

Segundo. Dice la Administración autonómica recurrente que es objeto de discusión si las autorizaciones administrativas que se conceden a las instalaciones de generación de energía eléctrica pueden considerarse actos equiparables a las concesiones administrativas a efectos de sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, atendiendo a la concurrencia o no de los requisitos contemplados en el artículo 13.2 del RD Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849) y la determinación de si nos hallamos ante un servicio público.

La parte recurrente sostiene (como Administración Tributaria) que a través de la autorizaciones administrativas que se otorgan para la prestación de este servicio a las entidades prestadoras del mismo, se transfieren una serie de facultades o privilegios relativos a un servicio público, por lo que deben ser equiparados a las concesiones administrativas a los efectos de sujeción al impuesto, incardinándose en su hecho imponible.

El artículo 13 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en sus apartados 1 y 2 hace referencia a los supuestos de sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de las concesiones administrativas y de los actos que deban equiparse a las mismas.

En el presente caso el acto sobre el que practicó liquidación el Servicio de Inspección Tributaria del Departamento de Lugo sí debe ser gravado por medio del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales al ser equiparable a una concesión administrativa la autorización de instalación del parque eólico, a los efectos de este impuesto. Y la Administración recurrente dice que esto es así porque la autorización del mismo entraña el otorgamiento al autorizado de facultades de gestión de servicios públicos, con desplazamiento patrimonial al autorizado.

El artículo 2, en sus apartados 1 y 3 de la Ley 54/1997 (RCL 1997, 2821) del Sector Eléctrico señala:

“1. Se reconoce la libre iniciativa empresarial para el ejercicio de las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica reguladas en la presente Ley.

2. Estas actividades se ejercerán garantizando el acceso y conexión a las redes de transporte y distribución de energía eléctrica a todos los consumidores demandantes del servicio dentro del territorio nacional y tendrán la consideración de servicio esencial”.

La aplicación que del precepto efectúa la Sala de Galicia es errónea, pues de estos dos apartados no puede extraerse que no nos encontremos en el caso presente ante un servicio público.

Lo primero que debe ser puesto de manifiesto es que no existe un concepto legal de servicio público. La Ley 54/1997, considerando la literalidad del artículo 2 de la misma, en sus apartados 1 y 2, e incluso su exposición de motivos, no permite afirmar, como efectúa la Sala sentenciadora, que se abandone la noción de servicio público tradicional en el sentido de que esta actividad deje de ser un servicio público.

Las modificaciones del concepto tradicional de servicio público se deben a la influencia de la normativa europea, por lo que necesariamente debemos recordar la identificación que la UE hace de servicio económico de interés general (que es el eléctrico según la directiva) y servicio público. Tanto la Directiva 96/92/CE (LCEur 1997, 191) como la 2003/54/CE (LCEur 2003, 2133) que la sustituye, como la actual 2009/72/CE (LCEur 2009, 1200) señalan el servicio eléctrico como servicio público o servicio de interés económico general.

Los Estados miembros de la Unión Europea han tenido que adaptar sus ordenamientos nacionales, a fin de dar ejecución al modelo diseñado por la Unión Europea, reticente a la noción de servicio público, siendo esta la razón del cambio operado en la Ley 54/1997, pero sin que el que se abandone la noción de servicio público tradicional signifique que ya no haya o haya desaparecido la noción de servicio público. Significa solo el cambio de su forma de gestión. Así pues, el servicio público se mantiene. Lo único que cambia es la forma de gestión del mismo y ello con independencia de la titularidad sobre el mismo.

Nos seguimos hallando ante un servicio público de los que se han venido a denominar como “despublicados”. Pero en todo caso, servicio público que debe ser considerado como tal, incluso a los efectos fiscales.

Una nota característica de este servicio público, con independencia de su nomenclatura (servicio esencial, servicio de interés económico general...) es que la Administración controla el ejercicio del derecho de acceso al mercado, la permanencia en el mismo y el propio cese o salida, de modo y manera que aunque se abandona la fórmula concesional proscrita por la UE, la técnica autorizatoria se asemeja fielmente a la primera pues no todos los sujetos que cumplan las condiciones legalmente establecidas van a poder acceder al mercado, por estar limitado el número de operadores.

Todo lo anterior, además, debe examinarse desde la perspectiva tributaria. Es decir, desde la consideración de lo que es el servicio público a los efectos del ITPyAJD.

La equiparación que el infringido artículo 13.2 TRLITPyAJD (RCL 1993, 2849) hacía de concesión y autorización y que luego generalizó a cualquier acto o negocio, implica que no se refiere al servicio público con publicatio o reserva de titularidad, ya que si así fuera no cabría más negocio que la concesión administrativa. La utilización privativa del dominio público y la gestión de un servicio público de titularidad formal de la Administración sólo se pueden dar bajo la forma de concesión. Por lo tanto la única solución para darle sentido a esta equiparación es que la referencia al servicio público no es a su concepto estricto sino al concepto creado por esta Sala de servicio público impropio, dado que la titularidad del servicio ni es exclusiva de los servicios públicos (en los monopolios fiscales hay titularidad pública pero no servicio público), ni es la única técnica posible para prestar las obligaciones de servicio público.

Esta Sala ya ha tenido la ocasión de indicar la existencia de determinadas actividades que no son objeto de una publicación expresa, pero que son, sin embargo, objeto de una intensa intervención pública, en cuanto existe en ellas un interés público que debe ser protegido, dando lugar a lo que se considera una suerte de categoría intermedia entre el servicio público y la actividad privada que recibe diferentes denominaciones; se habla así de servicios públicos impropios, virtuales o servicios de interés público.

La Sala de Galicia descarta no solo que nos encontremos ante un servicio público, sino que considerando la titularidad y la forma de gestión del mismo, concluye que no hay desplazamiento patrimonial, requisito contemplado igualmente en el artículo 13.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

La Administración recurrente, en cambio, considera que estamos ante un servicio público a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Y que además también hay desplazamiento patrimonial puesto que estamos en presencia de la gestión de servicio público que conlleva per se la transmisión de dicha gestión a un operador privado que comporta, a su vez, necesariamente, un desplazamiento patrimonial de esa gestión en manos de un particular.

Este desplazamiento o trasvase es el hecho imponible.

La autorización administrativa en este caso faculta la creación de un patrimonio a través de la explotación de tal autorización. Capacidad económica y patrimonio que no existirían sin tal autorización que se asemeja a la antigua concesión administrativa.

La Sala de Galicia descarta la aplicación de la jurisprudencia contenida en las sentencias de 9 de mayo de 2013 , 7 de febrero de 2013 (RJ 2013, 2067) y 18 de junio de 2010 (RJ 2010, 3485) , de aplicación al caso señalando que las mismas son anteriores al cambio de concepción jurídica de las actividades de producción y suministro de energía eléctrica. Según la doctrina contenida en tales sentencias, toda gestión de un servicio público conlleva desplazamiento patrimonial.

Poniendo en conexión la doctrina contenida en las citadas Sentencias en torno al requisito del desplazamiento patrimonial con el caso presente, podemos concluir que los condicionamientos que señala la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo para entender que hay desplazamiento patrimonial se cumplen: la transmisión de la gestión del servicio público a un operador privado comporta un desplazamiento patrimonial de esa gestión en manos de un particular.

El desplazamiento patrimonial se produce por el simple hecho de la concesión, de la atribución de la gestión indirecta del servicio, que supone la transferencia por parte de la Administración concedente a favor del concesionario de una esfera de actuación, que se integra, como conjunto de derechos, en el patrimonio del concesionario y que además es susceptible de cuantificación económica, debiendo ser esta adquisición objeto de tributación.

En el presente supuesto existe desplazamiento patrimonial porque la autorizada obtiene un beneficio consecuencia de la prestación del servicio.

La transferencia de las facultades públicas, inherentes a la gestión del servicio, es la que origina el desplazamiento patrimonial.

Tercero. En el presente recurso el debate se centra en dirimir si se encuentra sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados --modalidad de Transmisiones Patrimoniales-- una autorización administrativa concedida a FERGO GALICIA VENTO S.L. para instalaciones de generación de energía eólica vigente la Ley 54/1997, de 27 de noviembre (RCL 1997, 2821) , del Sector Eléctrico.

Como dice la sentencia recurrida “en el presente caso lo que se trata de averiguar es si la prestación del servicio de generación y suministro de energía eléctrica, aun no revistiendo la forma de concesión administrativa, queda sujeta al ITP. La solución a este tema pasa por comprobar si con motivo de la autorización administrativa que se concede a las empresas para la prestación de este servicio, se les otorgan facultades de gestión de un servicio público, y si el otorgamiento de la autorización administrativa, y por tanto la prestación de ese servicio, comporta un desplazamiento patrimonial en favor de la entidad prestadora, que es lo que exige la Ley para poder encajarla en el hecho imponible del impuesto”.

La Administración recurrente estima que la fundamentación y fallo de la sentencia recurrida vulnera varias disposiciones legales, concretamente los artículos 13.1 y 2 y artículo 2.1 del RDL 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849) , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como el artículo 2 de la Ley 54/1 997, del sector eléctrico.

A efectos de lo que se trata, hay que partir de la distinción entre las actividades o sectores en los que existe una regulación y control administrativos, cuyo objeto no es otro que garantizar que dicho servicio “privado” y de titularidad privada, por tratarse de un servicio de interés general, se preste con las debidas garantías de continuidad, regularidad, universalidad, igualdad de acceso y calidad, y aquellos servicios públicos o esenciales que continúan siendo de titularidad estatal, autonómica o local en el marco de sus competencias. En el caso de los primeros, lo que se ha producido es un “apertura” de los mismos a las reglas de la libre competencia, libertad de empresa e iniciativa privada. Nos encontramos por lo tanto ante actividades o servicios prestados directamente por particulares, lo que se ha venido denominando “despublificación”.

La reserva al sector público de recursos o servicios esenciales, con la consiguiente exclusión del sector privado, supone un límite a la libertad de empresa que reconoce el artículo 38 de la Constitución (RCL 1978, 2836) , de manera que esa reserva implica, de una parte, la exclusión del sector privado y, de otro, el reconocimiento de la titularidad de la competencia a la Administración. Esto es, con la reserva se trata de asumir “con carácter exclusivo” una determinada actividad que, por exigencias de interés general, se sustrae de su posible realización por el sector privado. Por lo tanto, cuando se produce la despublificación o derogación de la reserva, se elimina la titularidad pública y con ello se reconoce la libertad de empresa en el correspondiente sector.

Y esto es, precisamente, lo que ha sucedido con la aprobación de la Ley 57/1997 del Sector Eléctrico con la que se produce un cambio en su configuración, acorde con la despublificación producida respecto de las más importantes actividades serviciales reservadas inicialmente al sector público. Con la nueva norma, el sector de la energía eléctrica ya no es un “servicio público de titularidad estatal y con la autorización habilitando la instalación no se otorgan a la prestadora del servicio facultades de gestión

de servicio público, ni se origina un desplazamiento patrimonial a favor de la empresa”, sino que se produce el abandono de la monopolización, la derogación de la reserva, con la correspondiente eliminación de la titularidad pública y con ello el reconocimiento de la libertad de empresa en dicho sector.

Frente a la tesis de la Administración recurrente de que con la despublificación no ha desaparecido la noción o concepto de servicio públicos y que lo único que cambia es la forma de gestión del mismo y ello con independencia de la titularidad sobre el servicio o actividad, hay que entender que lo que ocurre en sectores como el eléctrico no es que se produzca un cambio en la forma de gestión, sino que la actividad pasa a realizarse directamente por entidades privadas.

Ya no nos encontramos ante un servicio público de titularidad estatal cuya gestión se materializa en alguna de las formas recogidas en el artículo 277 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (RCL 2011, 2050 y RCL 2012, 106), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, donde se recoge, con claridad, cuáles son las formas en que la Administración puede gestionar los servicios públicos: o bien directamente por la Administración misma o bien indirectamente mediante alguna de las modalidades de contratación previstas por la norma (concesión, gestión interesada, concierto con persona natural o jurídica que venga realizado prestaciones análogas a las que constituye el servicio público de que se trate y sociedad de economía mixta).

En sectores como el eléctrico lo que sucede es que “se reconoce la libre iniciativa empresarial para el ejercicio de las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica reguladas en la presente Ley” (artículo 2, párrafo 2º, de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre (RCL 1997, 2821), del sector eléctrico, en la redacción dada por la Ley 17/2007, de 4 de julio (RCL 2007, 1312) , de adaptación de aquélla a la Directiva 2003/54/CE (LCEur 2003, 2133) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad).

La Exposición de Motivos de la Ley 54/1997 pone de relieve que “no se considera necesario que el Estado se reserve para sí el ejercicio de ninguna de las actividades que integran el suministro eléctrico (...). Este fragmento de la Exposición de Motivos de la citada Ley 54/1997 es un claro reflejo de los fundamentos que dieron lugar a su elaboración y que, en el presente caso, sirven, para apreciar que la autorización concedida a FERGO GALICIA VENTO S.L. no se encuentra sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas puesto que no se han otorgado a su favor “facultades de gestión de un servicio público” pues con la nueva regulación ya no nos encontramos ante un servicio público y la Administración no posee facultades de gestión del mismo y, por lo tanto, difícilmente se las puede ceder a un tercero.

El hecho de que una actividad o sector se encuentre sujeto a autorización o control administrativo no lo convierte en un servicio público como sucede en el caso, por ejemplo, del transporte mediante taxi o de la apertura de farmacias. Y es que respecto de los citados ejemplos, entendemos que las autorizaciones o permisos que la Administración ha de conceder en el ejercicio de dichas facultades de control administrativo, no determinan, como pretende la Administración autonómica, que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en su modalidad Transmisiones Patrimoniales.

La autorización o licencia que otorga la Administración para el desarrollo de la actividad de generación o suministro de energía eléctrica no se debe encontrar sujeta al citado Impuesto como “acto y negocio administrativo equiparable a una concesión administrativa” como pretende efectuarse con la autorización administrativa concedida a FERGO GALICIA VENTO S.L. para la realización de una actividad privada y que a lo que únicamente está sujeta dicha actividad es a una actuación de intervención y control administrativo.

Todas las autorizaciones constituyen una forma de intervención de la Administración por vía de consentimiento para el ejercicio de una actividad, que es requisito necesario para dicho ejercicio. De tal manera que, sin ese consentimiento, tal actividad no podría desplegarse válidamente o bien carecería de efectos jurídicos. Pero, ello no los convierte, al menos desde una perspectiva fiscal, en servicios públicos, ni desde un punto de vista subjetivo (la titularidad de! servicio no es pública), ni objetivo (la forma de intervención de la Administración no es de gestión del servicio, ni directa ni indirecta).

La Ley del ITP establece que la equiparación a las concesiones, a efectos del impuesto, afectará a los actos y negocios administrativos por los que se otorguen facultades de gestión de servicios públicos, y la propia Administración recurrida afirma en su escrito que la Ley 57/97 lo que supone es la renuncia, por parte de la Administración, a la gestión da aquella actividad, difícilmente puede sustentarse pues que la autorización concedida a FERGO GALICIA VENTO S.L. otorgue facultades de gestión. Si la Administración no gestiona aquella actividad o servicio, difícilmente puede otorgar esa facultad de gestión a un tercero.

En el caso de FERGO GALICIA VENTO S.L., la actividad de generación de energía eólica nunca ha sido desarrollada por la Administración y, por lo tanto, nunca ha formado parte de una esfera de actuación inicialmente administrativa que luego sea o pueda ser objeto de transferencia. En consecuencia, no nos encontramos ante un hecho imponible sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas como acto o contrato equiparable a una concesión administrativa, puesto que no hay transferencia por parte de la Administración concedente y a favor del concesionario de una esfera de actuación inicialmente administrativa.

De otra parte, en los supuestos de actuaciones administrativas de intervención o autorización tampoco puede apreciarse la existencia del segundo de los requisitos exigidos por el artículo 13.2 de la Ley del ITP para considerarlos sujetos al impuesto: la existencia de un “desplazamiento patrimonial”, esto es, transferencia de facultades públicas.

Dicha característica de desplazamiento es fundamental para apreciar si el acto o contrato está sujeto a tributación (como asimilable a la concesión), pues no hay que olvidar que nos encontramos ante un impuesto que grava las transmisiones de bienes y derechos, de forma que resulta fundamental para apreciar la realización del hecho imponible que exista la transmisión de un derecho, en este caso, de la Administración al particular.

Y esta circunstancia y característica no se advierte en la autorización objeto de estudio: no hay desplazamiento de facultades dominicales en el caso de FERGO GALICIA VENTO S.L. (recordemos que las fincas en las que dicha entidad desarrollaría su actividad son de titularidad privada) y no hay, tampoco, ningún tipo de transferencia de facultades públicas ya que la actividad y servicio de que se trata no son ya, desde la Ley 54/1997, de titularidad pública.

A virtud de lo que se deja expuesto, ha de considerarse que la liquidación administrativa girada a FERGO GALICIA S.L. origen del presente recurso deviene improcedente --como así lo apreció el citado TSJ GALICIA--, sobre la base de los siguientes fundamentos:

1.- El hecho de que una actividad o actuación desarrollada por un particular esté sujeta a control administrativo no determina que dicha actividad o actuación sea o constituya un servicio público. Además, la producción y generación de energía eólica es una actividad productiva y nunca una actividad prestacional, es decir, no se trata de un servicio por lo que, evidentemente, tampoco se presta el mismo.

2.- No se cumplen los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para equiparar la autorización emitida a la entidad recurrida a una concesión a efectos de su tributación en el citado impuesto:

--es obvio que en el caso de FERGO GALICIA VENTO S.L. no existe una atribución o aprovechamiento de bienes de dominio público, puesto que las parcelas o fincas en las que se establece o desarrolla la actividad de producción de energía eólica son de titularidad privada.

--tampoco se ha producido el otorgamiento de facultades de gestión de un servicio público, puesto que la Administración nunca ha desarrollado la actividad de que se trata y con la nueva Ley 54/1997 el sector de la energía eléctrica ya no constituye un servicio público de titularidad estatal. No nos encontramos, pues, ante la prestación de un servicio público y por lo tanto no se otorgan facultades de gestión de un servicio público.

-- y, en definitiva, si la Administración no es la titular del mismo, no lo gestiona, ni directa, ni indirectamente, tampoco se origina un desplazamiento patrimonial de aquélla hacia la empresa o entidad.

La solución a la que se llega no supone desconocer que la trascendencia social y económica del suministro eléctrico justifica una intensa intervención administrativa, cuya finalidad última está constituida por la garantía de un suministro correcto y fiable. Y es que, como ya recuerda la STC 18/2011, de 3 de marzo (RTC 2011, 18) , objeto de cita en la más reciente STC 181/2013, de 23 octubre (RTC 2013, 181) , el sector eléctrico "no sólo constituye un sector estratégico para el funcionamiento de cualquier sociedad moderna, representando por sí mismo una parte muy importante dentro del conjunto de la economía nacional, sino que es clave como factor de producción esencial para la práctica totalidad de los restantes sectores económicos, condicionando de manera determinante en muchos casos su competitividad. Y todo ello sin olvidar que es hoy en día indispensable para la vida cotidiana de los ciudadanos. Estas circunstancias justifican que el Estado pueda intervenir en la ordenación del sector eléctrico tanto a través del título general relativo a la planificación general de la economía (art. 149.1.13 CE (RCL 1978, 2836)) como mediante el más específico relativo al sector energético (art. 149.1.25 CE) (...)".

Cuarto. La Ley 40/1994, de 30 de diciembre (RCL 1994, 3562) , de ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, al regular el régimen de las actividades relacionadas con la energía eléctrica, establecía en su artículo 2 que "1. Las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica desarrolladas en el sistema integrado constituyen un servicio público, que se extiende a la garantía de suministro que dicho sistema presta en favor de los usuarios que en el territorio nacional utilicen energía del sistema independiente. 2. Se reconoce la libre iniciativa de las empresas para el ejercicio de las actividades, que están sometidas al régimen establecido de acuerdo con la presente Ley ". Y en su artículo 31 establecía que " La explotación unificada del sistema eléctrico es un servicio público esencial de titularidad estatal que tiene por objeto la optimización del conjunto de actividades de producción y transporte realizadas en el ámbito del sistema integrado".

Pero a esta Ley le sucedió la Ley 54/1997, de 27 de noviembre (RCL 1997, 2821) , del sector eléctrico, vigente a la fecha de devengo del impuesto liquidado por la Administración.

Esta Ley, en el artículo 2, después de establecer en su apartado primero que "Se reconoce la libre iniciativa empresarial para el ejercicio de las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica reguladas en la presente Ley ", establece en el apartado segundo (en la redacción dada por la Ley 17/2007, de 4 de julio (RCL 2007, 1312) , que "estas actividades se ejercerán garantizando el acceso y conexión a las redes de transporte y distribución de energía eléctrica a todos los consumidores demandantes del servicio dentro del territorio nacional y tendrán la consideración de servicio esencial".

Como acertadamente ponía de relieve la Sala de instancia, la ordenación del suministro de energía eléctrica ya no se hace a través de un Sistema Eléctrico Nacional, desapareciendo la distinción entre sistema integrado (que era el que tenía la calificación de servicio público) y sistema independiente.

La Ley 54/1997, influenciada por la normativa comunitaria, abandona el concepto de servicio público e incorpora a nuestro ordenamiento jurídico las previsiones que se contenían en la Directiva 96/92/CE (LCEur 1997, 191), del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre, sobre normas comunes para el mercado interior de electricidad (derogada por la Directiva 2003/54/CE (LCEur 2003, 2133), de 26 de junio, y esta a su vez por la Directiva 2009/72/CE (LCEur 2009, 1200), de 13 de julio). El objetivo de estas normas comunitarias se encamina a la realización de un mercado competitivo de la electricidad, sin discriminación de las compañías del sector de la electricidad en cuanto a derechos y obligaciones. Aunque también la normativa comunitaria prevé que los Estados miembros impongan a estas compañías obligaciones de servicio público de interés económico general, que podrán referirse a la seguridad, incluida la seguridad de abastecimiento, a la regularidad, a la calidad y al precio de los suministros, así como a la protección del medio ambiente.

La Ley 54/1997 se dictó con el triple objetivo de garantizar el suministro eléctrico, garantizar la calidad de dicho suministro y garantizar que se realice al menor coste posible, todo ello sin olvidar la protección del medioambiente.

Como se dice en la exposición de motivos de la Ley 54/1997 "... a diferencia de regulaciones anteriores, la presente Ley se asienta en el convencimiento de que garantizar el suministro eléctrico, su calidad y su coste no requiere de más intervención estatal que la que la propia regulación específica supone. No se considera necesario que el Estado se reserve para sí el ejercicio de ninguna de las actividades que integran el suministro eléctrico. Así, se abandona la noción de servicio público, tradicional en nuestro ordenamiento pese a su progresiva pérdida de trascendencia en la práctica, sustituyéndola por la expresa garantía del suministro a todos los consumidores demandantes del servicio dentro del territorio nacional. La explotación unificada del sistema eléctrico nacional deja de ser un servicio público de titularidad estatal desarrollado por el Estado mediante una sociedad de mayoría pública y sus funciones son asumidas por dos sociedades mercantiles y privadas, responsables respectivamente, de la gestión económica y técnica del sistema. La gestión económica del sistema, por su parte, abandona las posibilidades de una optimización teórica para basarse en las decisiones de los agentes económicos en el marco de un mercado mayorista organizado de energía eléctrica".

Aunque no sea aplicable en este caso, conviene tener en cuenta la Ley 24/2013, de 26 de diciembre (RCL 2013, 1852), del Sector Eléctrico (BOE 27 de diciembre de 2013), que introduce como novedad la consideración del suministro de energía eléctrica como un servicio de interés económico general (art. 2.2)" pues la actividad económica y humana no puede entenderse hoy en día sin su existencia" (exposición de motivos).

Esta novedad debe ser entendida en el sentido de que tal consideración se reconoce por primera vez de forma expresa en la Ley. Pero ya era acogida con la Ley 54/1997 desde el momento en que esta norma abandona la consideración de la energía eléctrica como servicio público y se traspone la normativa comunitaria que lo calificaba de servicio de interés general.

La nueva Ley implica un avance en el proceso de liberalización progresiva del sector, iniciado con la Ley 54/1997 (apertura de las redes a terceros, establecimiento de un mercado organizado de negociación de la energía y reducción de la intervención pública en la gestión del sistema). Y se enmarca en un contexto de integración de los mercados eléctricos europeos, para lo cual la nueva Ley tiene en cuenta la normativa europea de aplicación en el sector eléctrico, y en particular, la Directiva 2009/72/CE.

Quinto. 1. Claramente ilustrativa del cambio que representó la Ley 54/1997 (RCL 1997, 2821) en la regulación del sector eléctrico y en la intervención de la Administración en una actividad liberalizada como es la del suministro de energía eléctrica fue la STC 18/2011, de 3 de marzo (RTC 2011, 18) (RTC 2011/18).

(...) Antes de abordar el examen de las controversias aquí planteadas resulta conveniente insertarlas en el contexto normativo al que corresponden, para lo cual hemos de detenernos, siquiera sea sumariamente, en el examen del sentido general de la normativa estatal aplicable al sector eléctrico. En tal sentido, resulta imprescindible hacer referencia, en primer lugar, a la LSE. Esta Ley pretende incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las exigencias de la normativa comunitaria en la materia, a la sazón contenida en la Directiva 96/92/CE (LCEur 1997, 191), del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996, relativa a normas comunes para el mercado interior de la electricidad (actualmente sustituida por la Directiva 2003/54/CE (LCEur 2003, 2133), del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003), estableciendo un modelo de sistema eléctrico que, a partir de la premisa de que el suministro de energía eléctrica es esencial para el funcionamiento de la sociedad, persigue el objetivo de garantizar un suministro de energía eléctrica de calidad adecuada al menor coste posible que, a su vez, sea compatible con la necesaria protección del medio ambiente.

Para la consecución de este objetivo la Ley del sector eléctrico declara todas las actividades que componen el sector como servicio esencial articulándolo mediante la formulación de un sistema de planificación de naturaleza indicativa, salvo en lo relativo a las instalaciones de transporte, respecto a las que la planificación será vinculante.

En el mismo sentido, la explotación unificada del sistema eléctrico nacional deja de ser un servicio público de titularidad estatal desarrollado por el Estado y sus funciones son asumidas por dos entes con forma de sociedades mercantiles privadas, el operador del mercado, encargado de la gestión económica referida al eficaz desarrollo del mercado de producción de electricidad y el operador del sistema, encargado de garantizar la continuidad y seguridad del suministro eléctrico y la correcta coordinación del sistema de producción y de transporte.

...De esta forma, aunque el sector eléctrico sigue siendo objeto de una amplia regulación específica, más o menos intensa según las distintas actividades dirigidas al suministro, lo cierto es que el legislador no considera necesario que el Estado se reserve para sí el ejercicio de ninguna de las actividades que integran dicho tipo de suministro, abandonándose en la LSE la tradicional noción de servicio público, y poniéndose, asimismo, los pilares para una progresiva liberalización del mercado eléctrico, que funciona, según la exposición de motivos de la Ley del sector eléctrico, bajo los principios de actividad, transparencia, libre competencia y libre iniciativa empresarial...”.

2. La sentencia de 7 de febrero de 2013 (RJ 2013, 2067) de esta misma Sala y Sección (casa. 3030/2010) entendió que las actividades conformadoras del sistema eléctrico constituyen un servicio público esencial de titularidad estatal en la Ley 40/1994 (RCL 1994, 3562), entendiendo que la citada Ley 40/1994 concibe las actividades en la misma recogidas, en particular las destinadas al suministro eléctrico, como servicio público: “las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica desarrolladas en el sistema integrado constituyen un servicio público...”, para añadir que “la explotación unificada del sistema eléctrico es un servicio público esencial de la titularidad estatal que tiene por objeto la optimización del conjunto de actividades de producción y transporte realizadas en el ámbito del sistema integrado”. Lo cual no representó novedad alguna, pues tal configuración como servicio público era la tradicional hasta la Ley 54/1997: “la explotación unificada del sistema eléctrico nacional continúa conceptualizada como un servicio público de titularidad estatal, por su especial trascendencia sobre el resto de las actividades que configuran el suministro de electricidad”. Se explica así que se confirmase la liquidación practicada por el ITP y AJD al considerar que la autorización administrativa para la instalación de un parque eólico puede considerarse una operación asimilada a las concesiones administrativas previstas en el artículo 13.2 del Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849).

Bajo el régimen de la Ley 54/1997 en el que se abandona la idea de que la generación de energía eléctrica constituye la prestación de un servicio público y de que, por tanto, no se otorgan facultades de gestión de un servicio público ni de atribución del uso privativo de bienes de dominio o uso público, ni de aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, nos llevan a entender que no se produce ya el hecho imponible de ITP.

Si la autorización administrativa para la instalación de un parque eólico implica la transferencia por parte de la Administración de una esfera de actividad prestacional de servicios públicos, aplicando de la ley 54/1997, ello debe acarrear la no sujeción al ITP.

3. En la sentencia de esta misma Sala y Sección de 23 de septiembre de 2013 (RJ 2013, 7168) (casa. 1856/2012) se dilucidaba la corrección de la liquidación practicada el 25 de abril de 2002 por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas a IDAE- MONTAÑESA, AIE, en cuantía de 842.623,98 euros, por la autorización administrativa que le fue concedida para la instalación de una central de cogeneración de electricidad y calor en la fábrica SARRIÓ PAPEL Y CELULOSA S.A.

El debate pivotó en torno a la cuestión de determinar si, con arreglo al artículo 13.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos, está sujeta a dicho tributo la autorización concedida en septiembre de 1997 para la instalación de una central de cogeneración de electricidad y calor, otorgada bajo la vigencia de la Ley 40/1994.

Para despejar la incógnita que el recurso suscitaba, la sentencia consideró menester analizar el régimen jurídico de la producción eléctrica al tiempo en que se produjo el devengo, contenido en la Ley 40/1994, para desentrañar si, bajo su vigencia, la producción de energía eléctrica integraba un servicio público.

La conclusión a la que llegó esta Sala en aquella ocasión fue la de que la ley 40/1994 establece, siguiendo la tradicional regulación sobre la materia, que la explotación unificada del sistema eléctrico es un servicio público de titularidad estatal. Declaración además que procede de los términos categóricos utilizados por la Ley 40/1994. Por tanto, estamos ante un servicio de titularidad estatal, asumido por el Estado, cuya dirección y gestión única se hace mediante la intervención pública de la actividad de las empresas, y dirigido a satisfacer los intereses generales. Sin que además los particulares puedan incorporarse a la prestación de dicho servicio o al desarrollo de las actividades planificadas mediante su sometimiento al concreto régimen jurídico, sino a través de una autorización habilitante con características similares a la concesión.

Sin que el hecho de que se respete, dentro del marco regulatorio, la libre competencia agregue o reste nota definitoria del carácter y naturaleza definido legalmente y ya visto.

Pero si con la nueva Ley 54/1997 ya no podemos hablar de un servicio público de titularidad estatal como hacíamos bajo la vigencia de la Ley 40/1994 y con la autorización habilitando la instalación no se otorgan a la entidad prestadora del servicio facultades de gestión de servicio público ni se origina un desplazamiento patrimonial a favor de la empresa autorizada para la actividad de generación de energía eléctrica, la consecuencia ha de ser que, consecuentemente, no se produce el hecho imponible del ITP.

Por ello, esta Sala, abandonando el criterio que mantuvo en las sentencias de 7 de febrero y 23 de septiembre de 2013 considera que la existencia de un bien o servicio de acusado e intenso interés general como es el suministro eléctrico no permite por sí mismo ver la existencia de un derecho originario de titularidad pública que es transmitido o cedido a un particular. Así pues, y admitiendo que el concepto fiscal de concesión no es coincidente con el administrativo al incluir aquél el de ciertas autorizaciones, es esencial para que el impuesto transmisorio sea aplicable sobre este tipo de figura jurídica la existencia de la transmisión de un derecho que pueda evaluarse económicamente, y dada a su vez la dificultad de detectar en sí mismo el valor económico de dicha autorización dicho valor económico transmitido debe apreciarse al menos por la existencia de algún tipo de contraprestación

económica a favor de la Administración, que representa en definitiva la medida económica y cuantificación fiscal del derecho transmitido, circunstancias que, como se ha dicho, no se aprecia en este caso.

Sexto. Al no acogerse el motivo de casación invocado, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por la Letrada de la Junta de Galicia y ello debe hacerse con imposición de las costas a la Administración recurrente (art. 139.2 LJCA (RCL 1998, 1741)) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 8.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

FALLAMOS

Por lo expuesto,

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

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la Letrada de la Junta de Galicia contra la sentencia dictada, con fecha 22 de enero de 2014 (JT 2014, 589), en el recurso contencioso-administrativo núm. 15555/2012, por la Sección Cuarta de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

TRIBUTOS MUNICIPALES

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

- » Fiducia aragonesa43
 - » Reparcelación46

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

FIDUCIA ARAGONESA. (CONSULTA N° V0397-16 DE 1 DE FEBRERO DE 2016)

El Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de enero de 2012, anuló el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre –en lo sucesivo, RISR–, por infringir el principio de jerarquía normativa. El precepto anulado regulaba, la tributación de las herencias en las que se hacía uso de la institución de la fiducia aragonesa. Anulado tal precepto específico para dicha institución, se hace necesario acudir a los preceptos generales que regulan en la LISD determinadas instituciones especiales.

En concreto, al artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD–, que dispone lo siguiente:

«Artículo 26. Usufructo y otras instituciones. Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

a. El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación, teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

b. El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

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

d. Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

e. La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la consideración de usufructo y se valorará conforme a las reglas anteriores.

f. En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y en las sustituciones pupilar y ejemplar que hereda al sustituido».

Conforme a dicho precepto, será preciso, en primer lugar, analizar el contenido del negocio jurídico concreto en virtud del cual se constituye la fiducia, esto es, las normas del Derecho civil de Aragón que regulan la fiducia – que es la normativa aplicable, merced a la vecindad civil de la causante–, así como las cláusulas específicas del testamento otorgado, para determinar las facultades del fiduciario. Y, a continuación, aplicar el transcrito artículo 26 de la LISD, para determinar la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A este respecto, debe tenerse en cuenta, principalmente, lo dispuesto en las letras d) y e), del siguiente modo:

Si, como se indica en la letra e) del precepto, el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de tales bienes. En tal caso, se valorará y tributará conforme a las reglas expuestas en la letra a) del artículo 26 de la LISD. Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del precepto, se liquidará el impuesto en pleno dominio, liquidación que tendrá carácter provisional, a la espera de que el fiduciario, en su caso, ejecute la fiducia, momento en el que podrá solicitar la devolución que proceda, por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos.

Segundo: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En primer lugar, debe señalarse que la aplicación del Derecho Civil Aragonés se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del Código Civil, cuyo apartado 1 dispone que: *“La sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil.”*

Al respecto ya del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), los apartados 1 y 2 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establecen que:

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

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

Por su parte, el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL dispone que: “El impuesto se devenga:

- a. Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.
- b. Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.”

En el caso planteado, se trata de la transmisión “mortis causa” de uno o varios terrenos de naturaleza urbana, en la que la causante, con vecindad civil aragonesa y casada de acuerdo con el régimen de consorcio conyugal aragonés, había otorgado testamento en el que instituye fiduciario a su marido con la obligación de distribuir los bienes entre sus descendientes, y al que corresponde también el usufructo viudal.

A falta de precisión en el TRLRHL sobre cuál es el momento en que se produce la transmisión por causa de muerte, a efectos del IIVTNU, es criterio administrativo que, en tales supuestos de transmisión “mortis causa”, la misma se considera realizada y, por tanto, adquirido el dominio y la posesión de los bienes en el momento mismo del fallecimiento del causante.

El artículo 283 del Código del Derecho Foral de Aragón, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba con el título de “Código del Derecho Foral de Aragón”, el Texto Refundido de la Leyes civiles aragonesas, establece en su apartado 1:

“1. El fallecimiento de un cónyuge atribuye al sobreviviente el derecho de usufructo de todos los bienes del premuerto, así como los enajenados en vida sobre los que subsista el derecho expectante de viudedad, de acuerdo con lo pactado y lo dispuesto en los artículos anteriores.”

El título IV del Código del Derecho Foral de Aragón regula la fiducia sucesoria, estableciendo en su artículo 439 lo siguiente:

“Todo aragonés capaz para testar puede nombrar uno o varios fiduciarios para que ordenen su sucesión actuando individual, conjunta o sucesivamente. Nombrados varios sin señalar cómo deben actuar, se entenderá que el llamamiento es conjunto.”

Dentro del mismo título IV, el artículo 448 dispone:

“1. A todos los efectos legales, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción.

2. Mientras no se defiera la herencia, se considerará en situación de herencia yacente, y su administración y representación se regirá por lo establecido en el capítulo siguiente.”

Por tanto, en el Derecho foral aragonés, hasta que el fiduciario no ejecute su cometido y adjudique los bienes y derechos de la herencia, no se conoce quiénes van a heredar entre el círculo de personas designado por el causante y en qué proporción, momento en el que se entenderá producida la delación de la herencia y, mientras ese acontecimiento no se produce, se considera que la herencia se encuentra en situación de yacente.

En relación a la determinación de la base imponible del IIVTNU, el artículo 107 del TRLRHL establece lo siguiente: “1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

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

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

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

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

A efectos de establecer quiénes son los sujetos pasivos del impuesto, la letra a) del apartado 1 del artículo 106 de la TRLRHL dispone que es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

“En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.”.

A este respecto, el citado artículo 35.4 de la Ley General Tributaria establece:

“4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.”

De acuerdo con lo anterior, en el caso objeto de consulta, tras la muerte de la causante, y en tanto el fiduciario no ejerza su cometido y adjudique los bienes a los herederos, se produce una transmisión de los bienes desde la persona fallecida a la herencia yacente.

Por tanto, en la fecha del fallecimiento de la causante se entiende devengado el IIVTNU respecto de la propiedad (o nuda propiedad, en el caso de que sobre un bien se haya constituido el derecho de usufructo) de los bienes inmuebles urbanos, siendo el sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 106.1.a) y 109.1.a) del TRLRHL.

Dado que también se instituye el usufructo viudal a favor del cónyuge viudo, se devenga asimismo el IIVTNU en cuanto a la constitución del usufructo, siendo el sujeto pasivo contribuyente el usufructuario.

Por último, debe señalarse que la posterior atribución de la nuda propiedad de los bienes inmuebles urbanos a los herederos, que se origine como consecuencia de la ejecución de la fiducia o de su extinción no originará una nueva sujeción al IIVTNU.

CONCLUSIONES

Primera. Dado que el Tribunal Supremo anuló el apartado 8 del artículo 54 del RISD, por infringir el principio de jerarquía normativa, la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las herencias en las que se haga uso de la institución de la fiducia aragonesa debe hacerse conforme a los preceptos generales que regulan en la LISD determinadas instituciones especiales; en concreto, al artículo 26 de dicha Ley.

Segunda. Conforme a dicho precepto, si el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de tales bienes y se valorará y tributará como tal. Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos. Lógicamente, el sujeto pasivo será el fiduciario, que es quien tendrá el derecho a disfrutar de los bienes y, en su caso, a disponer de ellos.

Tercera. En cuanto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tras la muerte de la causante, y en tanto el fiduciario no ejerza su cometido y adjudique los bienes a los herederos, se produce una transmisión de los bienes desde la persona fallecida a la herencia yacente, por lo que en la fecha del fallecimiento de la causante se entiende devengado el IIVTNU respecto de la propiedad (o nuda propiedad, en el caso de que sobre un bien se haya constituido el derecho de usufructo) de los bienes inmuebles urbanos, siendo el sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 106.1.a) y 109.1.a) del TRLRHL. Dado que también se instituye el usufructo viudal a favor del cónyuge viudo, se devenga asimismo el IIVTNU en cuanto a la constitución del usufructo, siendo el sujeto pasivo contribuyente el usufructuario. Además, la posterior atribución de la nuda propiedad de los bienes inmuebles urbanos a los herederos, que se origine como consecuencia de la ejecución de la fiducia o de su extinción no originará una nueva sujeción al IIVTNU.

REPARCELACIÓN. (CONSULTA N° V0426-16 DE 3 DE FEBRERO DE 2016)

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

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

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

De dicho precepto se extrae que no tiene la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU, las aportaciones de los terrenos al agente urbanizador, y la adjudicación a los propietarios de las parcelas resultantes una vez ejecutada la urbanización que no exceda de la que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados, quedando por tanto fuera las entregas de terrenos que se efectúen con el objetivo de satisfacer las cuotas de urbanización.

De todo lo anterior se desprende que la transmisión de terrenos de naturaleza urbana, que se efectúe como consecuencia del abono de las cuotas urbanísticas, se encuentra sujeta al pago del IIVTNU, siendo los sujetos pasivos del citado impuesto los transmitentes. La exigencia del tributo se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 104 y siguientes del TRLRHL y lo establecido en la correspondiente ordenanza fiscal.

Asimismo, y de igual forma, la transmisión de los terrenos a los que se refiere el párrafo inmediato anterior, que en su caso efectúe la Junta de Compensación, también se encontrará sujeta al pago del IIVTNU. En este caso, el sujeto pasivo del impuesto será la Junta de Compensación transmitente y la exigencia del impuesto se efectuará de acuerdo con la normativa señalada en el párrafo anterior.

En relación al momento a partir del cual se computa el periodo de generación del incremento del valor que constituye la base imponible del IIVTNU, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

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

Devengándose el impuesto en el supuesto planteado en la fecha de la transmisión.

El cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos en el primer supuesto planteado se iniciará a contar a partir de la fecha en la que se devengó anteriormente el impuesto (que coincidirá con carácter general con la fecha de adquisición de los citados terrenos, sin que las operaciones descritas en el artículo 23.7 del TRLRSRU hayan originado el devengo del impuesto). Mientras que en el segundo supuesto, el inicio del cálculo coincidirá con la fecha de adquisición de los referidos terrenos por parte de la Junta de Compensación.

