

INDICE GENERAL

2

TEMAS FISCALES

3

NOVEDADES AUTONÓMICAS

16

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

20

TRIBUTOS MUNICIPALES

34

TEMAS FISCALES

3

- LA LEY 39/2015 Y LA REVISIÓN DE ACTOS EN VIA ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA Y ADUANERA
EMILIO PUJALTE MÉNDEZ-LEITE. *Inspector de Hacienda del Estado. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central*4

NOVEDADES AUTONÓMICAS: ANDALUCÍA

16

- DECRETO-LEY 4/2016, DE 26 DE JULIO, DE MEDIDAS URGENTES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 17

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

20

- TRIBUNAL SUPREMO
 - PARENTESTO POR AFINIDAD 21
- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
 - IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 27
 - IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 33



TRIBUTOS MUNICIPALES

34

- TEMAS FISCALES
 - PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 35.7 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DEL IBI
ALBERTO SAN MARTÍN RODRÍGUEZ. *Inspector de Hacienda. Licenciado en Economía (UCM) y en Derecho (UNED)*35
- TRIBUNAL SUPREMO
 - IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES39
- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
 - IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA42

Temas Fiscales

- TEMAS FISCALES

- LA LEY 39/2015 Y LA REVISIÓN DE ACTOS EN VÍA ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA Y ADUANERA

- EMILIO PUJALTE MÉNDEZ-LEITE.** *Inspector de Hacienda del Estado. Presidente del Tribunal*

- Económico-Administrativo Central* 4

LA LEY 39/2015 Y LA REVISIÓN DE ACTOS EN VÍA ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA Y ADUANERA

EMILIO PUJALTE MÉNDEZ-LEITE. *Inspector de Hacienda del Estado. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central*

- 1.- Introducción.
- 2.- El carácter supletorio de la Ley 30/2015 en el ámbito de la revisión de actos en materia tributaria y aduanera.
- 3.- La posibilidad de suspender el procedimiento de revisión en espera de una resolución judicial.
- 4.- La práctica de pruebas.
- 5.- La desaparición de las reclamaciones previas y las tercerías de dominio y de mejor derecho en materia tributaria.
- 6.- La suspensión de la ejecución de los actos administrativos recurridos.
- 7.- La obligación de relación electrónica con las Administraciones Públicas y los procedimientos de revisión en materia tributaria y aduanera.
- 8.- El silencio administrativo.
- 9.- El plazo máximo para resolver.

I. INTRODUCCIÓN

El Título V de la Ley 39/2015 es el dedicado a la revisión de los actos en vía administrativa, tanto mediante procedimientos de revisión de oficio (regulados en su Capítulo I) como a través del correspondiente sistema de recursos administrativos (recogidos en el Capítulo II).

Lo primero que se encuentra quien estudie el texto de la Ley es la declaración que se efectúa en su exposición de motivos, donde ya se puede entrever que la Ley 39/2015 no es una norma revolucionaria respecto a su antecesora en la materia, la Ley 30/1992. Señala la exposición de motivos de la Ley 39/2015 al referirse al Título V, que:

“mantiene las mismas vías previstas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, permaneciendo por tanto la revisión de oficio y la tipología de recursos administrativos existentes hasta la fecha (alzada, potestativo de reposición y extraordinario de revisión). No obstante, cabe destacar como novedad la posibilidad de que cuando una Administración deba resolver una pluralidad de recursos administrativos que traigan causa de un mismo acto administrativo y se hubiera interpuesto un recurso judicial contra una resolución administrativa o contra el correspondiente acto presunto desestimatorio, el órgano administrativo podrá acordar la suspensión del plazo para resolver hasta que recaiga pronunciamiento judicial.

De acuerdo con la voluntad de suprimir trámites que, lejos de constituir una ventaja para los administrados, suponían una carga que dificultaba el ejercicio de sus derechos, la Ley no contempla ya las reclamaciones previas en vía civil y laboral, debido a la escasa utilidad práctica que han demostrado hasta la fecha y que, de este modo, quedan suprimidas.”

Es decir, manifiesta como únicas novedades la posibilidad de suspender el plazo para resolver el procedimiento de revisión vinculada a la existencia de un recurso judicial, con determinados requisitos, y la desaparición de las reclamaciones previas en vía civil y laboral.

Por lo tanto, si seguimos lo que expresa la exposición de motivos, la Ley 39/2015 es continuista en materia de revisión de actos en vía administrativa y no aporta grandes novedades en la materia.

Sin embargo, la Ley 39/2015 sí presenta algunas novedades importantes en materia de procedimiento administrativo más allá de lo que recoge el Título V y algunas normas que, aun no siendo novedosas, sí que tienen cierta influencia en cuanto al desarrollo de los procedimientos en vía económico-administrativa que considero interesante, cuando menos, apuntar.

II. EL CARÁCTER SUPLETORIO DE LA LEY 39/2015 EN EL ÁMBITO DE LA REVISIÓN DE ACTOS EN MATERIA TRIBUTARIA Y ADUANERA

Comenzaremos observando aquellos aspectos en que se haya producido una modificación en las normas en materia de revisión de actos, aunque parezca poco trascendente, para valorar en que afecta a la relación preexistente entre la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria y las reglas generales de revisión de actos administrativos en vía administrativa. Y el primero que vamos a estudiar es el carácter supletorio de la Ley 39/2015 respecto a la revisión en vía administrativa de actos en materia tributaria y aduanera. Analizaremos a continuación las diferencias existentes entre la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 y la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015.

La Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, dedicada a los procedimientos administrativos en materia tributaria, contiene dos apartados, el primero dedicado a los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos y el segundo dedicado a la revisión de actos en materia tributaria en vía administrativa. Dicho artículo fue objeto de modificación por la Ley 4/1999, de 13 de enero. En el primero de los apartados, el referido a la aplicación de los tributos, se establece expresamente la salvaguarda del carácter supletorio de las disposiciones de la Ley 30/1992 en defecto de norma tributaria aplicable. Sin embargo, dicha concesión expresa del carácter supletorio de la Ley 30/1992 no se contiene en el apartado dedicado a la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria, que según la propia Disposición Adicional se regirán por lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria (téngase en cuenta que tanto en el momento de su redacción original como en el de la modificación operada por la Ley 4/1999 la Ley General Tributaria vigente era la 230/1963, por lo que con la aprobación de la Ley 58/2003 esa referencia debía entenderse hecha a los artículos 213 a 249 de dicha Ley) y las disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma. Por lo tanto, ante la redacción de la Ley 30/1992 cabe la duda de si, al establecerse expresamente su carácter subsidiario en cuanto a los “procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos” y no incluirse dicha mención expresa en cuanto a la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria, la misma no tiene el citado carácter supletorio en esta última.

A primera vista, cualquier sombra de duda que pudiese haber con la redacción de la Ley 30/1992, tanto en su redacción original como con la vigente tras la modificación operada por la Ley 4/1999, parece quedar despejada por la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015. En ella se señala en su apartado segundo que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en la propia Ley 39/2015. De acuerdo con esta norma parece claro el carácter supletorio de la Ley 39/2015 en materia de revisión en vía administrativa de los actos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera.

Sin embargo, el apartado 4 del artículo 112 de la Ley 39/2015 determina que las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica, volviendo a no hacer referencia expresa al carácter supletorio de la Ley 39/2015 en la materia, y parece que referido exclusivamente al ámbito procedimental, en el sentido de cauce de producción de los actos administrativos con que se suele definir al procedimiento, al referirse literalmente a “los procedimientos establecidos”; es decir, este artículo se referiría no tanto a los distintos trámites de los procedimientos sino a las distintas fases que se establecen en los procedimientos o incluso a los procedimientos en sí mismos considerados.

Y para tener una visión completa de la poca claridad que acompaña a esta materia podemos citar el apartado 1 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, que contiene una norma que posiblemente genere en un futuro algunos problemas en cuanto a su interpretación y es que determina que los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en la Ley 39/2015 o que regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales. Por lo tanto, a sensu contrario, cuando en procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia se exijan trámites previstos en la Ley 39/2015, dichos trámites se regirán por lo dispuesto en la Ley 39/2015, y la pregunta inmediata es qué ocurre con la regulación de trámites previstos tanto en leyes procedimentales administrativas especiales como en la Ley 39/2015. Y vinculando el antes citado artículo 112.4 y este apartado 1 de la Disposición Adicional Primera, parece que en las reclamaciones económico-administrativas, al tratarse de procedimientos administrativos regulados en una ley especial por razón de la materia, los procedimientos se regirán por su legislación específica y los trámites adicionales o distintos a los previstos en la Ley 39/2015 se regirán por la normativa tributaria, pero los previstos en la Ley 39/2015 se regirán por lo en ella previsto; sin embargo este planteamiento choca con lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera que expresamente establece que la revisión de actos administrativos en materia tributaria y aduanera se regirán por su legislación específica y supletoriamente por el régimen establecido en la Ley 39/2015.

En definitiva, tanto la Ley 30/1992 como la Ley 39/2015 no son, ni mucho menos, meridianamente claras en cuanto a su carácter supletorio en materia de revisión de actos administrativos en materia tributaria y aduanera. Y tampoco la normativa tributaria aporta excesiva luz al respecto.

Bastante se ha escrito y discutido sobre la procedencia o no de la existencia de especialidades en materia de procedimiento administrativo cuando se trata de las actuaciones de la Administración Tributaria. Parte de la doctrina considera que son infundadas esas necesidades de especialidad, mientras que otro sector mantiene su procedencia. Como en muchas ocasiones creo que, como dice la expresión latina heredera del enunciado aristotélico, in medio virtus. No se va a realizar a continuación un estudio

acerca de las diversas corrientes y opiniones al respecto sino que a los efectos que interesan vamos a centrarnos en uno de los aspectos que se ven afectados por esa independencia (o dependencia, según las opiniones) del Derecho Tributario respecto al Derecho Administrativo; y dicho acotado ámbito es el de los mecanismos de integración del derecho tributario por el derecho administrativo, es decir, la forma en que debe ser integrada una laguna jurídica en derecho tributario, y concretamente en materia de revisión de actos administrativos en materia tributaria, con las normas que presenta el derecho administrativo general en cuanto a la revisión de actos administrativos. En otras palabras, no se va a realizar una revisión dogmática de la relación entre derecho administrativo y derecho tributario, estudiando si en la determinación de las normas tributarias se pueden crear conceptos propios que se aparten de las normas jurídicas que se contienen en el ámbito general del derecho administrativo que regulen similar situación, sino que se va a tratar de arrojar algo de luz en la relación funcional entre ambas partes del ordenamiento jurídico, estudiando si las normas de derecho administrativo sirven para integrar el derecho tributario.

Comenzaremos por analizar la propia normativa tributaria. Si bien se acaba señalar que la normativa tributaria poco aclara en esta cuestión, hay que tener en cuenta que la Ley 58/2003, en su exposición de motivos destaca la aproximación de los procedimientos especiales de revisión a la Ley 30/1992, así como la adaptación de las normas sobre el recurso extraordinario de revisión en vía económico-administrativa a lo dispuesto en la Ley 30/1992. Por lo tanto parece que es intención de la Ley 58/2003 acercar el contenido de sus normas en materia de revisión de actos a lo previsto con carácter general por la Ley 30/1992 para tal actividad. El ámbito tributario presenta especialidades derivadas de la naturaleza de los asuntos que trata, del inmenso número de actos administrativos que se dictan en la materia, de la trascendencia que para las finanzas de los agentes económicos tienen dichos actos, etc., pero debe incardinarse dentro de las fronteras del derecho administrativo general y mantener el necesario equilibrio entre la autotutela administrativa y las garantías de los ciudadanos que fundamentan una relación acorde con un Estado de derecho. Y sabido es que las normas procedimentales constituyen una de las garantías básicas de los ciudadanos frente a la actuación de las administraciones. Por lo tanto, es razonable entender que la regulación procedimental tributaria debe ser coherente con el marco jurídico general del procedimiento administrativo, si bien aceptando la existencia de algunas normas especiales derivadas de la concreta realidad que se contempla en el ámbito administrativo tributario y aduanero. Parece procedente que ante la falta de regulación de alguna cuestión en el ámbito tributario, y concretamente en materia de revisión de actos administrativos en materia tributaria y aduanera, debe acudir a las normas de derecho administrativo general para integrar la correspondiente laguna, en la medida en que el derecho administrativo puede considerarse el derecho público por antonomasia.

Ahora bien, parece prudente mantener una coherencia en los procedimientos e ir incorporando trámites de una ley y de otra a un mismo procedimiento no parece la mejor solución para conseguir dicha coherencia y una mínima seguridad jurídica para los ciudadanos, ni tampoco para las Administraciones actuantes. Incluso no ayuda a la simplicidad que debería predicarse del ordenamiento jurídico, ni tampoco a la seguridad jurídica, la existencia de normas como el apartado 1 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015 que puedan llevar a interpretar que un trámite previsto y con regulación propia en una Ley especial por razón de la materia no se regule por dicha norma sino por otra distinta como es la Ley 39/2015, convirtiendo el procedimiento en un laberinto más que en una garantía para el ciudadano.

En definitiva, quizá hubiese sido más claro que la Ley 39/2015 hubiese previsto que la revisión en vía administrativa en materia tributaria y aduanera debe regirse por su normativa específica y en lo no expresamente regulado en ella, por la Ley 39/2015, es decir, lo señalado por la Disposición Adicional Primera en su apartado 2, y haber evitado otras menciones que, lejos de aclarar la cuestión, la complican.

III. LA POSIBILIDAD DE SUSPENDER EL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN EN ESPERA DE UNA RESOLUCIÓN JUDICIAL

El artículo 120¹ de la Ley 39/2015 contiene la primera de las novedades señaladas por la exposición de motivos de la Ley, y que consiste en *la posibilidad de que cuando una Administración deba resolver una pluralidad de recursos administrativos que traigan causa de un mismo acto administrativo y se hubiera interpuesto un recurso judicial contra una resolución*

1 Artículo 120. Pluralidad de recursos administrativos.

1. Cuando deban resolverse una pluralidad de recursos administrativos que traigan causa de un mismo acto administrativo y se hubiera interpuesto un recurso judicial contra una resolución administrativa o bien contra el correspondiente acto presunto desestimatorio, el órgano administrativo podrá acordar la suspensión del plazo para resolver hasta que recaiga pronunciamiento judicial.
2. El acuerdo de suspensión deberá ser notificado a los interesados, quienes podrán recurrirlo.
La interposición del correspondiente recurso por un interesado, no afectará a los restantes procedimientos de recurso que se encuentren suspendidos por traer causa del mismo acto administrativo.
3. Recaído el pronunciamiento judicial, será comunicado a los interesados y el órgano administrativo competente para resolver podrá dictar resolución sin necesidad de realizar ningún trámite adicional, salvo el de audiencia, cuando proceda.

administrativa o contra el correspondiente acto presunto desestimatorio, el órgano administrativo podrá acordar la suspensión del plazo para resolver hasta que recaiga pronunciamiento judicial.

Se trata de un supuesto que en el ámbito tributario y aduanero puede acaecer aunque no es frecuente en exceso, dado que lo habitual es que lo que se impugne en materia tributaria y aduanera son actos de liquidación individualizados y que suelen afectar a un solo contribuyente. No obstante, por ejemplo puede darse (y de hecho se ha dado en ocasiones) la impugnación de una ponencia de valores catastral por un gran número de contribuyentes que se ven afectados en los valores catastrales de las fincas de las que son titulares consecuencia de la aprobación de la citada ponencia, y consecuentemente la impugnan ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (previo potestativo recurso de reposición).

Esta norma lo que parece prever es la posibilidad de suspensión de la tramitación de las reclamaciones o recursos administrativos pendientes de resolver en el momento en que se interpone el primer recurso contencioso-administrativo contra el citado acto. La razón última de esta norma parece que es evitar la interposición de numerosos recursos contencioso-administrativos contra el mismo acto que ya está siendo objeto de revisión por el órgano contencioso-administrativo.

Una vez recaído el pronunciamiento judicial, el órgano administrativo resolverá los recursos o reclamaciones pendientes, y la lógica parece indicar que teniendo en cuenta lo resuelto en la resolución judicial. En este sentido, si la resolución judicial estima completamente el recurso y anula el acto, el órgano administrativo debería archivar el resto de recursos o reclamaciones pendientes al haber desaparecido el objeto del recurso o reclamación administrativa por haber sido anulado el acto por la resolución judicial. Si se estima parcialmente, ya sea por motivos de fondo o de forma, la solución debería ser la misma dado que el acto como tal ha sido objeto de revisión jurisdiccional y en tal resolución se habrá fijado como deben corregirse los defectos de los que el mismo adolece, dejando sin objeto ya los recursos o reclamaciones administrativas. Si la resolución judicial desestima las pretensiones del administrado, coherentemente el órgano administrativo deberá desestimar, pero ello no será óbice para que el interesado, si lo estima oportuno, presente contra la citada resolución desestimatoria el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

Otra cuestión que surge es si el órgano administrativo debe esperar a la última resolución judicial que pueda recaer (es decir, si debe esperar a la sentencia del Tribunal Supremo si la sentencia de instancia es susceptible de casación) o si con la primera resolución que recaiga debe ya proceder a levantar la suspensión y dictar la resolución que proceda. De acuerdo con la literalidad de la Ley no parece que haya de esperarse a la última resolución sino que con que haya un pronunciamiento jurisdiccional el órgano administrativo deberá levantar la suspensión y resolver el recurso o reclamación.

IV. LA PRÁCTICA DE PRUEBAS

La Ley 39/2015 recoge en su artículo 118 el contenido del artículo 112 de la Ley 30/1992. Es literalmente idéntico excepto en lo previsto en el último inciso del párrafo segundo de su apartado 1. En el mismo se dice que “Tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado.” Esta novedad no es objeto de presentación en la Exposición de Motivos de la norma a pesar de las importantes consecuencias que de la misma se pueden derivar.

El artículo 96.4 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 establece que “Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.” Es decir, contiene una norma de características similares (centrada en la prueba documental) pero relativa a los procedimientos de aplicación de los tributos y no a la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria y aduanera.

Podemos recordar que en el texto del anteproyecto de Ley de modificación de la Ley 58/2003 que fue objeto de información pública y que finalmente se convirtió en la Ley 34/2015, se incluía un apartado 6 del artículo 106 que decía literalmente que “Una vez realizado el trámite de audiencia, o en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos y reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite”.

Es decir, se incluía con rango legal una limitación de aportación de pruebas documentales relativamente coincidente con en este ámbito con lo previsto en el último inciso del párrafo segundo del apartado 1 del artículo 118 de la Ley 39/2015. Esta norma finalmente no vio la luz en el proyecto de Ley que se remitió por el Consejo de Ministros a las Cortes Generales ni en el texto que se aprobó por el legislador, muy posiblemente por entenderse por los redactores del anteproyecto que esta era cuestión que afectaba muy directamente al derecho de defensa y al derecho a aportar documentos previsto en el artículo 34.1.1) de la Ley 58/2003 y de ahí que no la incluyesen en el Proyecto de Ley que se remitió al Congreso de los Diputados.

En el ámbito económico-administrativo y contencioso-administrativo se ha planteado la cuestión de la aportación de pruebas en sede revisora cuando no han sido oportunamente aportadas en el procedimiento de aplicación de los tributos. El Tribunal Económico-Administrativo Central ha tenido oportunidad de pronunciarse al respecto en varias ocasiones. En la resolución a la reclamación 00/03186/2011², de 29 de noviembre de 2012, determinó que es criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central que la Administración debe en fase revisora examinar y valorar las pruebas propuestas por el interesado para la acreditación de su derecho, obligación ésta de la Administración que debe atemperarse, caso a caso, con la teoría del abuso del derecho procesal, sentada también por el Tribunal Económico-Administrativo Central (baste citar, por todas, resoluciones a las reclamaciones 00/3705/2010 de 19 de octubre de 2012, y 00/03206/2010 y 00/02571/2010, ambas de 16 de febrero de 2012), no siendo posible tampoco que los interesados acaben eligiendo, sin más y a su libre antojo, el momento de presentar pruebas y alegaciones, sino que debe de tratarse de obligados tributarios que aporten ahora la contabilidad como otra prueba más en el ejercicio de sus derechos, pero que durante la sustanciación del procedimiento de comprobación limitada en cuestión ya han intentado acreditar los hechos que resultan controvertidos mediante la presentación de otra documentación o de otras alegaciones.

En la resolución de la reclamación 00/06668/2012, de 6 de noviembre de 2014, el Tribunal Económico-Administrativo Central tuvo ocasión de matizar aún más su criterio, llegando a la conclusión de que la presentación de pruebas en los procedimientos de aplicación de los tributos, para desvirtuar los criterios sostenidos por la Administración, debe ser realizada durante la sustanciación del procedimiento en cuestión, dando al órgano gestor actuante la oportunidad de valorar las pruebas de que se disponga. El derecho a formular alegaciones y aportar documentos no puede llegar a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración Tributaria, lo que es contrario a un elemental orden procesal, y da lugar a abuso procesal. Admitir la discrecionalidad de los obligados tributarios sobre el momento de presentación de pruebas y que se haga ante un Tribunal Económico-Administrativo cuando pudo hacerse ante el órgano de aplicación de los tributos, supone convertir un procedimiento revisor de la actuación administrativa en un procedimiento de aplicación de los tributos, lo que supone alterar la finalidad de cada procedimiento, y a su vez sustraer al órgano actuante en los procedimientos de aplicación de los tributos las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o por terceros, practicando, en su caso, la regularización que proceda. Tratándose de procedimiento inspector, esos documentos pueden ser aportados en los trámites para alegaciones anteriores y posteriores al acta, pero antes de haberse practicado la liquidación. En el caso que se resolvía no se derivaba del expediente ni se acreditaba por el reclamante imposibilidad alguna de aportar durante el procedimiento inspector la documentación que, requerida su aportación expresa y reiteradamente por la inspección, es aportada por primera vez en vía económico-administrativa. Este criterio encuentra apoyo en la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2014, dictada en el recurso de casación nº 1596-2012.

No obstante la cita de la anterior sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2014, es interesante el estudio de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2014 (dictada un día antes de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que acabamos de revisar, pero que obviamente el Tribunal Económico-Administrativo Central conoció con posterioridad a dictar la resolución antes citada), en el recurso de casación para la unificación de doctrina 3119/2013. Parece que el Tribunal Supremo es incluso más generoso en la posibilidad de aportación de pruebas en vía revisora. De acuerdo con la sentencia (AH 2º), “La cuestión de fondo sobre la que se alega la existencia de contradicción se concreta en si el órgano judicial puede tener en cuenta nuevos elementos de prueba aportados por primera vez en alzada ante el TEAR para acreditar la deducibilidad de los gastos declarados y no admitidos por la Inspección por falta de la debida justificación documental en el procedimiento de inspección cuando había sido debidamente requerido el obligado tributario para ello.”

En el caso resuelto por el Alto Tribunal, la liquidación girada obedecía a la falta de acreditación de gastos deducidos en las actividades reseñadas por no acreditarse “en el modo legalmente requerido al efecto”; la sentencia impugnada en esta unificación de doctrina negaba de modo absoluto la posibilidad de cualquier aportación documental en momento posterior a la actividad de gestión, mientras que las de contraste admitían esta posibilidad, si bien de modo especial. Señala la sentencia que “Si la perspectiva de solución del litigio es la de decidir sobre si se dan las circunstancias que justifiquen la aportación de la documentación en un momento posterior al de la realización de la actividad de gestión, es evidente que la respuesta positiva se impone pues la acreditación, por otros medios, de los gastos litigiosos exige aceptar la documentación requerida -aunque presentada en un momento posterior- previamente respalda por otros medios, aunque no lo haya sido en la forma exigida por la Administración.”

Por lo tanto parece que el Tribunal Supremo acepta que si el contribuyente presentó un principio de prueba en vía de aplicación de los tributos (aunque no fuera la solicitada por la Administración que estaba obligado el contribuyente a cumplimentar), puede en vía revisora mejorar esa prueba, aunque hubiera podido hacerlo en el procedimiento de aplicación de los tributos y para ello fue requerido por la Administración.

² Las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central que se citan en este trabajo pueden ser consultadas en la Base de datos de Doctrina Administrativa del Tribunal Económico-Administrativo Central, denominada DYCTEAC, en la siguiente dirección: <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTeac/>.

V. LA DESAPARICIÓN DE LAS RECLAMACIONES PREVIAS Y LAS TERCERÍAS DE DOMINIO Y DE MEJOR DERECHO EN MATERIA TRIBUTARIA

La siguiente cuestión en la que debemos detenernos es en cómo afecta al ámbito tributario la desaparición de las reclamaciones previas a la vía civil, con especial referencia a las tercerías de dominio y de mejor derecho que en numerosas ocasiones se interponen contra los actos de recaudación ejecutiva de la Hacienda Pública. Esta cuestión afecta al ámbito tributario dado que el artículo 165 de la Ley 58/2003 y el artículo 12.4 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, recogen una suerte de reclamaciones previas a la vía civil, como son las tercerías de dominio y de mejor derecho.

Señalan los apartados 3, 4 y 5 del artículo 165 de la Ley 58/2003 que:

3. *Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.*
4. *Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.*
5. *Si la tercería fuera de mejor derecho proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería.*

Y el artículo 12.4 de la Ley 47/2003, relativo a la providencia de apremio y suspensión del procedimiento de apremio que:

4. *Si contra dichos procedimientos se opusieran reclamaciones en concepto de tercería o por otra acción civil por persona que ninguna responsabilidad tenga para con la Hacienda Pública estatal en virtud de obligación o gestión propia o transmitida, relativa a los créditos objeto del procedimiento, se procederá de la siguiente forma:*

a) *Tratándose de tercería de dominio, una vez que se hayan tomado las medidas de aseguramiento que procedan, se suspenderán dichos procedimientos sólo en la parte que se refiere a los bienes o derechos controvertidos, sustanciándose este incidente en la vía administrativa como previa a la judicial.*

Cuando la reclamación fuese denegada en la vía administrativa, proseguirá el procedimiento de apremio, salvo justificación documental en el plazo reglamentariamente establecido de la interposición de demanda judicial.

La Administración pública podrá acordar la suspensión del procedimiento de apremio cuando de la ejecución puedan derivarse perjuicios de imposible o difícil reparación. En ambos casos, el acuerdo de suspensión establecerá las medidas reglamentarias para el aseguramiento de los respectivos créditos.

b) *Si la tercería fuera de mejor derecho, proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería.*

Completa la anterior regulación lo previsto en los artículos 117 a 122 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que integran la sección 4 del Capítulo II del Título III. Se prevén en las normas transcritas y en las citadas dos tipos de tercerías en sede administrativa en materia fiscal, la de dominio y la de mejor derecho, con carácter previo a la vía judicial civil. Hay que comenzar recordando que, precisamente por su carácter de requisito previo a la vía judicial civil, frente a las resoluciones que recaigan en estos procedimientos no procede el sistema de recursos administrativos en materia tributaria ni el general del derecho administrativo, sino que directamente las mismas deben ser objeto de impugnación ante los órganos del orden jurisdiccional civil. La tercería de dominio se funda en el dominio del bien embargado en el procedimiento de apremio y a través de dicha acción una persona distinta al obligado al pago debe demostrar que el bien embargado no pertenece al obligado al pago cuyo patrimonio es objeto de ejecución para conseguir el cobro. Lo que se persigue a través de esta acción es simplemente el levantamiento del embargo que recae sobre el bien trabado. En ningún caso la resolución de la tercería implica declaración sobre el dominio del bien embargado; simplemente, de estimarse, se procede al levantamiento del embargo, sin que ello conlleve declaración o reconocimiento dominical alguno, cuestión obvia por cuanto los órganos de la Administración Tributaria carecen de competencias en la materia.

El caso prototípico y, aunque parezca extraño muy numeroso, es el de bienes inmuebles vendidos en escritura pública de fecha anterior a la diligencia de embargo de los mismos y que en el momento de proceder a la anotación preventiva de embargo en el Registro de la Propiedad aún no ha sido objeto de inscripción el correspondiente negocio traslativo del dominio documentado en la escritura pública. Este supuesto se produce, por ejemplo, en aquellos casos en que teniendo deudas una promotora inmobiliaria se procede al embargo de los bienes inmuebles que figuran a su nombre en el Registro de la Propiedad, cuando los bienes han sido vendidos por la inmobiliaria a terceros de buena fe en escritura pública con anterioridad al embargo.

La tercería de mejor derecho persigue que se declare el derecho del tercerista a ser reintegrado de su crédito con preferencia al que es objeto del expediente de apremio; es decir, a través de esta acción simplemente se ventila una cuestión de prelación de créditos. En definitiva, no se discute la titularidad del bien embargado sino la preferencia en el derecho a cobrarse con el producto de la enajenación o ejecución del bien embargado. Por lo tanto en estos casos no se discute la procedencia de la ejecución de los bienes, sino que su producto no debe utilizarse para satisfacer el crédito de la Hacienda Pública sino para satisfacer un crédito de un tercero preferente al de la Hacienda Pública.

Esta situación acaece, por ejemplo, en aquellos casos en que se procede al embargo de un crédito por parte de la Hacienda Pública y un tercero demuestra que el citado crédito se encuentra pignorado a su favor con anterioridad al embargo practicado por la Administración Tributaria.

En la tercería de dominio se procede a la suspensión del procedimiento de apremio en tanto se sustancia la misma, sin perjuicio de que se adopten las medidas de aseguramiento que correspondan; sin embargo en la tercería de mejor derecho no es necesaria la suspensión de las actuaciones del procedimiento de apremio ni de la ejecución de los bienes, sino que el producto de la misma se consigna a resultas de la reclamación de tercería de mejor derecho.

La razón que aduce la Ley 39/2015 para justificar la desaparición de estas reclamaciones previas es que las mismas, *lejos de constituir una ventaja para los administrados, suponían una carga que dificultaba el ejercicio de sus derechos, [...] debido a la escasa utilidad práctica que han demostrado hasta la fecha*. Pues bien, desde mi experiencia, puedo afirmar que las tercerías de dominio y de mejor derecho que se plantean ante los órganos de la Administración Tributaria en los que he trabajado sí que tenían utilidad.

No eran infrecuentes las resoluciones estimatorias que evitaban al tercero tener que acudir al proceso civil en defensa de sus derechos. Por lo tanto creo que la justificación esgrimida por la Ley 39/2015 para la desaparición de las reclamaciones previas a la vía civil o laboral no se ajusta a la realidad en el caso de las tercerías de dominio o de mejor derecho en materia tributaria. Sin embargo, debo reconocer que esta opinión no es suficiente para determinar si tras la Ley 39/2015 subsisten o no las reclamaciones de tercería de dominio y de mejor derecho en el ámbito tributario.

Puede considerarse que existe un argumento de naturaleza normativa para sustentar la pervivencia tras la Ley 39/2015 de las tercerías de dominio y de mejor derecho frente a la acción recaudatoria de la Hacienda Pública. Dicho argumento consiste en que el fundamento legal de esta vía previa al orden jurisdiccional civil no han sido los artículos 120 a 124 de la Ley 30/1992, sino los antes citados y transcritos preceptos de las Leyes 47 y 58, ambas de 2003.

Tales preceptos prevén un sistema específico de reacción de los terceros que se vean afectados por embargos practicados por los órganos de recaudación de la Hacienda Pública, bien sea porque los mismos afectan a bienes que no son titularidad del deudor a la Hacienda Pública o porque consideran que su derecho de crédito frente al deudor a la Hacienda Pública es preferente frente al de esta. En numerosas ocasiones esta vía es la única para poner en conocimiento de la Administración hechos jurídicos que afectan ya sea a la titularidad de un bien (una escritura pública que documenta un negocio traslativo de dominio y que no ha tenido acceso a registros públicos) o a la prelación de un crédito, para que la Administración pueda reconsiderar su actuación a la vista de los nuevos hechos que se le presentan, con anterioridad a tener que acudir a un pleito ante los órganos del orden jurisdiccional civil.

De hecho, el Tribunal Supremo ha considerado que las reclamaciones administrativas previas a la vía civil o laboral son una suerte de conciliación previa a tener que acudir a la vía jurisdiccional en defensa de unos derechos dominicales o crediticios presuntamente vulnerados por la Administración. Por lo tanto, en la medida en que el fundamento normativo de estas reclamaciones nunca se ha fundado en la Ley 30/1992 sino en las Leyes Generales Tributaria y Presupuestaria, pueden considerarse vigentes y procedentes tras la publicación de la Ley 39/2015.

VI. LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS RECURRIDOS

La suspensión de la ejecución de los actos como consecuencia de la interposición de recursos y reclamaciones es un ámbito en que tradicionalmente se ha producido un distanciamiento entre las normas administrativas generales y las normas de naturaleza fiscal. Y si se utiliza el término distanciamiento y no separación es por entender que el contenido de ambas partes del derecho público son similares y lo que las segundas añaden a las primeras son matices o complementos, ante la peculiar realidad que observan.

La primera diferencia que encontramos en materia de suspensión de actos objeto de procedimientos de revisión es lo que prevé el artículo 108 de la Ley 39/2015 (y con anterioridad, en términos similares aunque no idénticos, el artículo 104 de la Ley 30/1992). Dicho precepto determina que *iniciado el procedimiento de revisión de oficio al que se refieren los artículos 106 y 107, el órgano competente para declarar la nulidad o lesividad, podrá suspender la ejecución del acto, cuando ésta pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación*. Es decir, determina la posibilidad de acordar la suspensión del acto administrativo objeto de revisión a través de procedimiento de declaración de nulidad o de declaración de lesividad, cuando la ejecución pudiese producir perjuicios de imposible o difícil reparación. Sin embargo nada se prevé en la normativa tributaria sobre la posibilidad de suspender la ejecución de los actos objeto de procedimientos de nulidad de pleno derecho y de lesividad. En este sentido, la pregunta es obvia: ¿Cabe la suspensión de la ejecución de actos en materia tributaria que sean objeto del procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho o de lesividad? Se puede argumentar favorablemente considerando que ante el silencio que guarda la normativa tributaria debe aplicarse supletoriamente lo establecido en la normativa administrativa general. Por lo tanto, cabría plantear la suspensión de la ejecución de actos en materia tributaria y aduanera afectados por procedimientos extraordinarios de revisión por nulidad de pleno derecho o de lesividad. Pero ello no significa que se trate de un supuesto de suspensión automática

y es muy dudoso que, ante el silencio legal, se produzca una suspensión cautelar en tanto se decide sobre la misma por el órgano competente; asimismo hay que tener en cuenta que se requiere la acreditación de perjuicios de imposible o difícil reparación, siendo esta cuestión que no es ajena ni mucho menos al ámbito tributario al ser una de los requisitos necesarios para proceder por los Tribunales Económico-Administrativos a la suspensión sin prestación de garantías.

Además, con relación a la declaración de lesividad, dicha suspensión podrá producir sus efectos desde el momento en que se inicie el procedimiento y hasta que se declare la lesividad y se proceda a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa, dado que desde el momento en que se inicie la vía contencioso-administrativa deberá ser el correspondiente órgano contencioso-administrativo quien decida lo que estime oportuno sobre la suspensión de la ejecución del acto declarado lesivo ante las solicitudes que al respecto realicen las partes en el proceso.

Pero hay que tener en cuenta que también se puede argumentar desfavorablemente a esta posibilidad de suspensión al preverse un procedimiento específico en la Ley 58/2003 tanto para el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho como de declaración de lesividad y no haberse establecido una norma relativa a la posible suspensión de la ejecución del acto recurrido en estos procedimientos.

También se aprecia que existe una diferente regulación de la suspensión de la ejecución de los actos administrativos recurridos a través de las vías ordinarias de impugnación en el derecho administrativo general y en materia tributaria.

El principio general de que la interposición de recursos o reclamaciones no determina la suspensión de la ejecución de los actos administrativos, tan conocido como criticado, se mantiene en ambas ramas del derecho público; no obstante, en materia tributaria parece que se invierte el principio si se garantiza de forma inequívoca la ejecución del acto administrativo recurrido por el contribuyente. Hay que tener en cuenta que en materia tributaria esto es mucho más sencillo que en otros ámbitos administrativos.

En materia tributaria casi todo se reduce a cuestiones económicas, casi siempre monetariamente evaluables, por lo que la medida cautelar que garantice la ejecución del acto o resolución recurrido o los perjuicios que se puedan irrogar a terceros de la suspensión o de la ejecución es, en principio y generalmente, fácilmente cuantificable. Esto no ocurre siempre en el ámbito administrativo general; por ejemplo, en el ámbito urbanístico a veces las actuaciones son irrevocables y no se pueden reponer las cosas al estado en que estaban antes de la actuación (imaginemos la demolición de un edificio histórico) y las indemnizaciones monetarias no consiguen satisfacer los perjuicios causados.

El sistema previsto por la ley 39/2015 determina que, en principio, la interposición de un recurso no supone la suspensión de la ejecución del acto recurrido, si bien de oficio o a instancia del interesado se podrá suspender si la ejecución del acto administrativo recurrido, si una vez ponderados los intereses públicos y privados en juego se aprecia que la ejecución del acto impugnado pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación o la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad. El sistema previsto con carácter general en la normativa tributaria es más completo en su regulación pero su filosofía es similar. En el ámbito tributario la interposición de un recurso o reclamación no suspende la ejecución del acto recurrido, pero se prevé la posibilidad de tal suspensión (sin entrar en mayores estudios o valoraciones, dado que hasta se califica de automática) mediante la prestación de una garantía que el legislador considera tan segura que justifica que se pueda proceder a la suspensión sin siquiera valorar la concurrencia de perjuicios en el deudor caso de que no se suspendiese la ejecución. Unida a la seguridad de estas garantías (depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución o fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria), las normas sobre intereses de demora completan el blindaje del Estado ante la suspensión, en el sentido de que si finalmente los órganos de la Administración Tributaria estuvieron acertados al dictar el acto correspondiente, cuando este se ejecute el Estado recibirá exactamente el importe que en su día debió recibir más los correspondientes intereses de demora, compensación financiera por el retraso en su percepción. Esta es la única vía de suspensión en caso de interposición de un recurso potestativo de reposición y la primera de tres posibles vías de suspensión en caso de interposición de una reclamación económico-administrativa.

En caso de que la vía de revisión elegida sea la reclamación económico-administrativa, para aquellos casos en que el deudor no puede conseguir aportar ninguno de los medios de garantía antes descritos, se prevé la posibilidad de que se acceda por la Administración Tributaria a la suspensión de la ejecución de los actos recurridos mediante la aportación de otras garantías que se estimen suficientes económica y jurídicamente. Si estas garantías se estiman suficientes jurídica y económicamente, tampoco se plantea en este caso la necesidad de evaluar la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación.

La suspensión que más similitudes plantea a lo previsto con carácter general en derecho administrativo es la que puede conceder el Tribunal Económico-Administrativo con dispensa total o parcial de garantías, en el sentido de que es preciso que se justifique por el contribuyente y se aprecie por el Tribunal que de ejecutarse el acto administrativo impugnado se podrían irrogar al contribuyente perjuicios de imposible o difícil reparación. En el ámbito tributario es más claro que esos perjuicios deben ser acreditados por el reclamante, dado que no cabe iniciar de oficio el procedimiento de suspensión, que siempre se iniciará a solicitud del interesado; si no constan en la documentación incorporada al expediente (en este caso se trata del expediente de la pieza separada de suspensión) indicios que determinen la posible existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación

de procederse a la ejecución del acto impugnado, se inadmitirá la solicitud. Podríamos plantearnos a que expediente debe pertenecer la “documentación incorporada” que demuestre la existencia de perjuicios. En puridad, al tratarse de una pieza separada dentro del procedimiento puede pensarse que ese expediente exclusivamente es el derivado de la solicitud de suspensión, donde prácticamente la única documentación que consta es la formada por los documentos que aporta el reclamante; pero es que aunque estimásemos que puede tenerse en cuenta la documentación que obra en el expediente de gestión y en el de revisión de la pieza principal, normalmente en dichos expedientes no suelen encontrarse indicios de que la ejecución del acto puede provocar perjuicios de imposible o difícil reparación. Por ello es esencial en estos casos que el reclamante que solicite la suspensión con dispensa de garantías justifique adecuadamente en la propia solicitud los motivos que justifica la concurrencia de los perjuicios que fundamentarían la concesión de la suspensión; además hay que tener en cuenta que el Tribunal Supremo ha señalado que la no justificación de la concurrencia de la justificación de la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación en el escrito de solicitud no es subsanable.

Por lo tanto vemos que entre el sistema general de suspensión de la ejecución de los actos administrativos recurridos en el ámbito del derecho administrativo general y el previsto en el ámbito del derecho fiscal las principales diferencias son que en el primero el procedimiento puede iniciarse de oficio o a solicitud del recurrente, que en el ámbito administrativo general es necesario siempre justificar la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación en caso de ejecución del acto recurrido para obtener la suspensión o que la impugnación se fundamenta en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho, y que en caso de suspensión se pueden adoptar medidas cautelares para asegurar la eficacia del acto o resolución; asimismo en el caso del procedimiento administrativo general se prevé el silencio positivo en el caso de que en el plazo de un mes no se haya resuelto la solicitud de suspensión planteada por el recurrente (esta norma de silencio positivo no se aplicaría en caso de que el procedimiento se haya iniciado de oficio por la Administración); además, no existe un sistema distinto en función de la instancia o procedimiento revisor de que se trate, como sí ocurre entre el recurso de reposición potestativo tributario y la vía económico-administrativa.

Como principales similitudes encontramos que en ambos ámbitos rige el principio de ejecutividad de los actos administrativos, dado que la mera interposición del recurso no suspende la ejecución del acto administrativo impugnado y en ambos casos se prevé la garantía de la eficacia del acto o resolución recurrida o de los intereses que puedan verse afectados por la suspensión mediante su sistema de medidas cautelares, muy desarrollado y casuístico en el ámbito tributario y más abierto en el caso del derecho administrativo general.

VII. LA OBLIGACIÓN DE RELACIÓN ELECTRÓNICA CON LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA Y ADUANERA

Pasamos a referirnos a partir de este momento a algunas normas incluidas en la Ley 39/2015 que afectan al ámbito de la revisión de los actos administrativos, y por ello vamos a ver su incidencia en materia tributaria y aduanera, pero que no se encuentran incluidas en su Título V.

La modificación que la Ley 34/2015 operó en la Ley 58/2003 supuso un importante impulso en cuanto a la implantación de la Administración electrónica en materia de reclamaciones económico-administrativas. Se prevé la obligatoriedad de interposición de las reclamaciones económico-administrativas cuando el reclamante esté obligado a recibir las notificaciones por vía electrónica, y en aquellos casos en que se haya interpuesto la reclamación por vía electrónica está prevista la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones por vía electrónica, la presentación de alegaciones por esta vía y la notificación de la resolución por igual procedimiento. Es decir, una vez sea técnicamente posible todo lo anterior nos encontraremos ante una completa tramitación electrónica del procedimiento económico-administrativo. No obstante, de momento y por motivos normativos y tecnológicos, solamente se encuentra en vigor la obligatoriedad de interponer la reclamación por vía electrónica. Respecto a la puesta de manifiesto del expediente por vía electrónica, los Tribunales Económico-Administrativos carecen, por el momento, de la estructura informática necesaria para poder verificar el trámite telemáticamente, y respecto a la notificación electrónica, si bien técnicamente se encuentra prácticamente ultimada la vía informática para realizar dicha notificación, se ha considerado que es necesario el desarrollo normativo de algunos aspectos que permitan la definitiva puesta en marcha del sistema.

No obstante lo anterior, una vez promulgada la Ley 39/2015, la misma solventa la inmensa mayoría de interrogantes que habían de ser objeto de desarrollo reglamentario para poder proceder a la notificación electrónica de las resoluciones económico-administrativas por lo que se está estudiando la viabilidad de iniciar dichas notificaciones una vez técnicamente ello sea posible aunque no se haya procedido a la aprobación de norma reglamentaria que desarrolle las modificaciones incorporadas en la Ley 58/2003 por la Ley 34/2015.

Sin embargo una norma puede ser objeto de conflicto desde la misma entrada en vigor de la Ley 39/2015 con relación a la interposición de reclamaciones económico-administrativas. El artículo 68.4 de la Ley 39/2015 determina que “*Si alguno de los*

sujetos a los que hace referencia el artículo 14.2 y 14.3 presenta su solicitud presencialmente, las Administraciones Públicas requerirán al interesado para que la subsane a través de su presentación electrónica. A estos efectos, se considerará como fecha de presentación de la solicitud aquella en la que haya sido realizada la subsanación”. Es decir, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, si el interesado está obligado a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 143, de presentar la solicitud de inicio presencialmente se le requerirá para que subsane la presentación a través de medios electrónicos. Hasta aquí nada que sorprenda dado que esto ya estaba previsto en el artículo 32.3 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos⁴. Lo que varían son los efectos que se anudan a dicha norma; el artículo 32.3 señalaba que se advertirá en el requerimiento de subsanación que de no ser atendido, la presentación carecerá de validez o eficacia (y creo que debe entenderse que la presentación a que se refiere es la presentación presencial), mientras que la Ley 39/2015 establece que la fecha de presentación de la solicitud será la de la presentación electrónica.

Este artículo 68.4 supone una norma que en materia económico-administrativa puede determinar numerosos problemas para los reclamantes (y también en el caso de los recursos potestativos de reposición) consecuencia de su inciso final: “A estos efectos, se considerará como fecha de presentación de la solicitud aquella en la que haya sido realizada la subsanación”. Literalmente este inciso supone que si la presentación presencial (en papel, para entendernos) se realiza dentro del plazo para la presentación del correspondiente recurso o reclamación, pero la presentación electrónica en subsanación de la anterior se realiza con posterioridad a dicho plazo, dado que la fecha de presentación de la solicitud se considera que es la de presentación electrónica, el recurso o reclamación deberá ser considerado extemporáneo.

En el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas la ley 34/2015 estableció la obligatoriedad de la presentación electrónica de la reclamación en determinados casos.

El artículo 235.5 de la Ley 58/2003 señala que “La interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones”. Por lo tanto en estos casos previstos específicamente los reclamantes quedan obligados no ya por norma reglamentaria como permite la Ley 39/2015, sino por norma con rango de Ley, a presentar los escritos de interposición de reclamaciones (que son el escrito por el que se inicia este procedimiento a solicitud del interesado) por vía electrónica. Por lo tanto, si aplicamos lo previsto en el artículo 68.4 de la Ley 39/2015, de presentarse presencialmente la solicitud de inicio (el escrito de interposición de la reclamación) se requerirá la subsanación, pero la fecha de efectos de la presentación de la solicitud de inicio del procedimiento será la marcada por la presentación electrónica de la misma y no la de su presentación presencial.

Esta norma establece lo contrario a lo que veníamos considerando en los Tribunales Económico-Administrativos, dado que entendíamos que si bien procedía requerir la subsanación de la presentación presencial de una reclamación cuando el reclamante estuviese obligado a presentarla de forma electrónica de acuerdo con el artículo 32.2 del Real Decreto 1671/2009, al tratarse de una subsanación entendíamos que la fecha de efectos era la de la presentación presencial subsanada por la ulterior presentación electrónica. De hecho, para suavizar el impacto que esta obligatoriedad establecía en los primeros momentos de vigencia de la Ley 34/2015, se optó por aconsejar no requerir la presentación electrónica en caso de incumplimiento de la obligación.

Por lo tanto, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, esta norma provoca la extemporaneidad de aquellas reclamaciones económico-administrativas (y creo que también de aquellos recursos potestativos de reposición) que sean objeto de presentación presencial en plazo hábil pero que sean objeto de presentación electrónica una vez finalizado el citado plazo.

3 Artículo 14. Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas. [...]

2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

- a) Las personas jurídicas.
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.
- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.
- e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

3. Reglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

4 Artículo 32. Obligatoriedad de la comunicación a través de medios electrónicos. [...]

3. Si existe la obligación de comunicación a través de medios electrónicos y no se utilizan dichos medios, el órgano administrativo competente requerirá la correspondiente subsanación, advirtiendo que, de no ser atendido el requerimiento, la presentación carecerá de validez o eficacia.

VIII. EL SILENCIO ADMINISTRATIVO

El silencio administrativo en materia de impugnación de actos y revisión de oficio tiene sentido negativo tanto en el ordenamiento administrativo general como en el ámbito tributario. Sin embargo la Ley 39/2015 introduce algún aspecto que puede afectar al ámbito tributario. El artículo 43.4 de la Ley 30/1992, relativo al silencio en caso de procedimientos iniciados a instancia del interesado, establecía la acreditación de la producción del silencio administrativo por cualquier medio de prueba admitido en derecho, incluido un certificado acreditativo que se pudiese solicitar del órgano competente y que este debía emitir en el plazo de quince días. A este respecto la Ley 39/2015 modifica el sistema ya que establece la obligatoriedad de expedir este certificado por el órgano competente para resolver (“Este certificado se expedirá de oficio por el órgano competente para resolver en el plazo de quince días desde que expire el plazo máximo para resolver el procedimiento”). Y la propia Ley prevé que el órgano competente puede incumplir esta obligación y establece la posibilidad de que el interesado pueda pedirlo en cualquier momento, concediendo al órgano administrativo también en este caso un plazo de quince días para emitirlo.

Un correcto cumplimiento de la norma anterior va a requerir que el órgano administrativo esté atento al cumplimiento del plazo para resolver y emita el correspondiente certificado en el plazo de quince días desde que este se produzca. Ello es sencillo en muchos casos, pero en otros en que se puedan haber producido suspensiones en el cómputo o ampliaciones del citado plazo (de acuerdo con lo previsto en el artículo 22 de la propia Ley 39/2015 o en normas especiales) habrá de tenerlos en cuenta para determinar el momento en que haya de emitir el correspondiente certificado.

IX. EL PLAZO MÁXIMO PARA RESOLVER

Uno de los problemas que afectan en mayor medida a la vía económico-administrativa es el incumplimiento de los plazos máximos para resolver. No es este el ámbito para estudiar esta cuestión, pero si conviene señalar que, pese a los esfuerzos del personal al servicio de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, el ingente volumen de entrada de reclamaciones y recursos en los últimos años unido a la situación de austeridad presupuestaria que ha impedido la adecuación de los medios personales a dicho incremento ha provocado un importante embalsamiento de reclamaciones y recursos económico-administrativos sin resolver.

Ello supone que se incumpla de forma reiterada el plazo máximo de resolución de los procedimientos económico-administrativos, fijados en un año para el procedimiento general y seis meses en el procedimiento abreviado.

La Ley 39/2015 establece en su artículo 21.5 y 6 (de forma similar a lo que establecía la Ley 30/1992 en su artículo 42.6 y 7) que:

5. *Cuando el número de las solicitudes formuladas o las personas afectadas pudieran suponer un incumplimiento del plazo máximo de resolución, el órgano competente para resolver, a propuesta razonada del órgano instructor, o el superior jerárquico del órgano competente para resolver, a propuesta de éste, podrán habilitar los medios personales y materiales para cumplir con el despacho adecuado y en plazo.*
6. *El personal al servicio de las Administraciones Públicas que tenga a su cargo el despacho de los asuntos, así como los titulares de los órganos administrativos competentes para instruir y resolver son directamente responsables, en el ámbito de sus competencias del cumplimiento de la obligación legal de dictar resolución expresa en plazo.*
El incumplimiento de dicha obligación dará lugar a la exigencia de responsabilidad disciplinaria, sin perjuicio de la que hubiere lugar de acuerdo con la normativa aplicable.

Esta norma, como declaración de intenciones o en situaciones de bonanza económica en que el legislador presupuestario y la opinión pública consideren adecuados incrementos del gasto para conseguir el cumplimiento del plazo de resolución parece correcta; pero en la situación de austeridad presupuestaria en que vive desde hace algunos años nuestro país y que impide incrementar (la Ley dice “habilitar”) las dotaciones de personal y dificulta la mejora de medios materiales, lo único que supone es determinar una responsabilidad (que incluso puede ser disciplinaria) de funcionarios destinados a dirigir o ser titulares de unidades sobrecargadas de trabajo.

Esta norma, además, parece requerir que exista personal ocioso al que dedicar a las tareas de resolución (o dedicado a tareas que puedan dejar de realizarse para proceder a la resolución de procedimientos), siendo así que no suele ser el caso que exista personal en dichas condiciones en los órganos administrativos, sobre todo aquellos que no tengan una amplia dotación de personal en términos cualitativos. Y también ha de tenerse en cuenta que no todo el personal de un órgano administrativo puede ser dedicado a la resolución de procedimientos (ya que, por ejemplo, buena parte del personal carecerá de las capacitaciones técnicas para hacerlo).

Por lo tanto, esta norma parece trasladar un problema de naturaleza casi política (el dimensionamiento de los recursos humanos de las administraciones públicas para el adecuado cumplimiento de los fines, metas, objetivos y obligaciones que tienen atribuidos) a los funcionarios que tienen asignadas las tareas, metas, objetivos y obligaciones de las Administraciones Públicas. La realidad, además, es que el personal al servicio de las Administraciones Públicas que tiene a su cargo el despacho de los asuntos,

así como los titulares de los órganos administrativos competentes para instruir y resolver (a los que se les asigna la responsabilidad) casi nunca tienen además atribuidas competencias en materia de asignación y distribución de recursos humanos.

Hay que reconocer que, el artículo 23 de la Ley 39/2015 recoge una norma similar a la contenida en el artículo 42.6 de la Ley 30/1992, de acuerdo con el cual *“Excepcionalmente, cuando se hayan agotado los medios personales y materiales disponibles a los que se refiere el apartado 5 del artículo 21, el órgano competente para resolver, a propuesta, en su caso, del órgano instructor o el superior jerárquico del órgano competente para resolver, podrá acordar de manera motivada la ampliación del plazo máximo de resolución y notificación, no pudiendo ser éste superior al establecido para la tramitación del procedimiento”*. Este artículo prevé, con carácter excepcional, la posibilidad de ampliar el plazo de resolución del procedimiento cuando se den las circunstancias que antes se comentaban, es decir, que no se puedan ya ampliarlos medios personales y materiales. Y parece que permite “duplicar” el plazo de resolución.

La redacción no parece todo lo clara que sería deseable dado que al ser “éste” masculino y “la ampliación del plazo” femenino parece dar a entender que el plazo máximo de resolución no puede ser superior -tras la ampliación- al establecido para la tramitación del procedimiento (lo que no tiene sentido dado que el plazo para resolver el procedimiento y para tramitar el procedimiento suelen coincidir), y considero que sería más claro decir que la ampliación del plazo para resolver y notificar no puede ser superior al plazo establecido para la tramitación del procedimiento o que el plazo inicialmente concedido para resolver y notificar.

Otra cuestión a tener en cuenta es que esta medida se puede aplicar “excepcionalmente”; y que ocurre si, por desgracia, la excepción, es decir, la imposibilidad de cumplir con el plazo es la norma. ¿Sería posible adoptar esta medida con carácter general?

Y, anudado a lo anterior, esta ampliación del plazo, ¿qué efectos tiene frente al interesado? Si lo aplicamos en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, un primer efecto al que considero que hay que prestar atención es cómo se aplicaría lo previsto en el artículo 26.4 de la Ley 58/2003⁵. Al ampliarse el plazo, ¿ya no se está incumpliendo el plazo de resolución, por lo que no se interrumpiría la exigibilidad de intereses de demora en caso de impugnación de actos administrativos en materia tributaria con suspensión de su ejecución?, o por el contrario se entiende que aunque se ha ampliado el plazo, a efectos de la interrupción del devengo de los intereses de demora se ha incumplido por causa imputable a la Administración el plazo fijado en la propia Ley 58/2003 para resolver. Problemas como este apuntalan la idea de que, por una parte, existen especialidades en el ámbito tributario y aduanero dignas de ser tenidas en cuenta a la hora de diseñar los procedimientos y trámites, y de otra, que no es nada sencillo integrar el ordenamiento tributario y aduanero con el administrativo sin tener normativamente en cuenta las especialidades y modulaciones existentes en el primero.

5 4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Novedades Autonómicas: Andalucía

- **DECRETO-LEY 4/2016, DE 26 DE JULIO, DE MEDIDAS URGENTES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 17**

NOVEDADES AUTONÓMICAS: ANDALUCÍA

Decreto-Ley 4/2016, de 26 de julio, de medidas urgentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Por medio del presente Decreto-ley se vienen a adoptar las modificaciones tributarias requeridas para el desarrollo del objetivo planteado por el Gobierno Andaluz, en la vertiente de los ingresos tributarios.

Las medidas están vinculadas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relacionadas con la capacidad económica de los contribuyentes dotándolo de mayor igualdad, progresividad y en suma, una mayor justicia económica y social.

En concreto, en el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, se incluyen dos modificaciones:

En primer lugar, se modifica la mejora de la reducción estatal de la base imponible para las adquisiciones «mortis causa» de la vivienda habitual del causante, de modo que se elimina el límite máximo de aplicación y se establece una escala que hace depender el porcentaje de la reducción del valor real del inmueble adquirido por cada sujeto pasivo, con la finalidad de dar mejor cumplimiento al principio de capacidad contributiva. Además, se reduce el periodo de mantenimiento del inmueble heredado de diez a tres años.

En segundo lugar, se crea una nueva reducción autonómica por la adquisición «mortis causa» e «inter vivos» de una explotación agraria, por medio de la que se flexibiliza el requisito exigido en la normativa vigente de ejercicio de la actividad agraria de manera personal y directa por el transmitente, y se suprime el de que constituya su principal fuente de renta. Además, se reduce el periodo de mantenimiento de la explotación adquirida de diez a cinco años. Esta reducción propia será de aplicación tanto a parientes directos como a los asalariados agrarios con determinados requisitos. Su finalidad es facilitar la sucesión de la explotación agraria a fin de lograr la continuidad de dichas actividades económicas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Asimismo, con esta medida se pretende fomentar la principal actividad productiva de Andalucía, y mantener una estrategia de éxito en estos últimos treinta años como ha sido la de fijar población en las zonas rurales a través de políticas públicas que priman los equipamientos en los pequeños municipios e impulsan el desarrollo sostenible.

La regulación del decreto-ley en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía se contempla en el artículo 110 del Estatuto de Autonomía que establece que «en caso de extraordinaria y urgente necesidad el Consejo de Gobierno podrá dictar medidas legislativas provisionales en forma de decretos-leyes, que no podrán afectar a los derechos establecidos en este Estatuto, al régimen electoral, ni a las instituciones de la Junta de Andalucía. No podrán aprobarse por decreto-ley los presupuestos de Andalucía».

La importancia del sector agrícola en Andalucía sitúa a este colectivo como uno de los más importantes en el ámbito autonómico de la Comunidad Autónoma, por lo que resulta necesaria de forma urgente la adopción de medidas fiscales que favorezcan una sucesión beneficiosa para los agentes implicados en aras de la protección del tejido económico andaluz.

Recientemente se han producido dos circunstancias que inciden sobre la necesidad de realizar una modificación normativa de forma urgente a fin de facilitar la transmisión intergeneracional de explotaciones agrarias. Una, los previsibles efectos de la asignación definitiva de los derechos de pago al trasladar al mapa autonómico la reforma de la Política Agrícola Común Europea (PAC), y otra la incertidumbre generada entre el sector agroalimentario exportador andaluz por las consecuencias que pueda tener la salida del Reino Unido de la Unión Europea.

Por otro lado se adoptan unas medidas para reducir la carga tributaria en la sucesión de la vivienda habitual que propician una mayor flexibilidad a la hora del acceso a la misma por los herederos. La incipiente recuperación del sector inmobiliario, con la consiguiente y progresiva transmisión de su dinamismo a los precios de la vivienda, no debe entrar en colisión con el cumplimiento de unos requisitos mínimos de equidad a la hora de heredar una vivienda. Por ello, la mejora sustancial en términos de carga tributaria de aquellos contribuyentes que heredan una vivienda significa un compromiso inmediato con el carácter redistributivo de este impuesto en un contexto de valor real de la vivienda potencialmente al alza. Se trata de este modo de atajar con rapidez cualquier atisbo de desigualdad en un derecho básico como el acceso a la vivienda. La reciente experiencia de la crisis económica y financiera ha puesto de manifiesto la asimetría entre la rápida velocidad con que crecen las desigualdades y la lenta corrección de las mismas.

Por ello, es importante actuar con rapidez para evitar desigualdades en el acceso a la vivienda en lugar de proceder a su corrección con posterioridad.

Por tanto, la extraordinaria y urgente necesidad de las beneficiosas medidas fiscales que aquí se adoptan están justificadas, ya que todas ellas tendrán importantes efectos desde esta fecha, siendo la rapidez, seguridad y determinación de la actuación, parte del compromiso asumido por el Consejo de Gobierno para reforzar la progresividad y equidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por tanto de la tributación autonómica. Y todo ello dentro del proceso de recuperación económica actual y la demanda social sobre beneficios fiscales relativos a dicho Impuesto, cuya finalidad es una rebaja en la carga impositiva que redundará en un aumento de la renta disponible para los andaluces.

Debe indicarse que mediante el presente Decreto-ley se ejercen las competencias normativas que atribuye a la Comunidad Autónoma de Andalucía la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, en los casos y condiciones que se prevé en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y en el marco general del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas establecido en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Por todo ello, en ejercicio de la facultad concedida por el artículo 110 del Estatuto de Autonomía para Andalucía, a propuesta de la Consejera de Hacienda y Administración Pública, y previa deliberación del Consejo de Gobierno en su reunión del día 26 de julio de 2016.

DISPONGO

Artículo único. Modificación del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre

El Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, queda modificado como sigue:

Uno. Se modifica el artículo 18, quedando redactado como sigue:

«Artículo 18 Mejora de la reducción de la base imponible por la adquisición «mortis causa» de la vivienda habitual

1. El porcentaje de reducción previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el supuesto de adquisición «mortis causa» de la vivienda habitual del causante será el siguiente:

VALOR REAL NETO DEL INMUEBLE EN LA BASE IMPONIBLE DE CADA SUJETO PASIVO (EN EUROS)	
Hasta 123.000,00	100%
Desde 123.000,01 hasta 152.000	99%
Desde 152.000,01 hasta 182.000	98%
Desde 182.000,01 hasta 212.000	97%
Desde 212.000,01 hasta 242.000	96%
Más de 242.000	95%

2. Esta reducción será de aplicación con los siguientes requisitos:

- Que los causahabientes sean el cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el mismo durante los dos años anteriores al fallecimiento.
- Que la adquisición se mantenga durante los tres años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.»

Dos. Se añade un nuevo artículo 22 quáter con la siguiente redacción, pasando el actual artículo 22 quáter a ser 22 quinquies: «Artículo 22 quáter Reducción autonómica por la adquisición «mortis causa» e inter vivos de explotaciones agrarias.

1. Para el supuesto de adquisición «mortis causa» e inter vivos de una explotación agraria por el cónyuge o descendientes del causante o donante, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 17.1.a) y b) de la presente Ley, se establece una reducción propia en la base imponible del 99%, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el causante o donante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha del fallecimiento o donación.

No obstante, en el caso de que el causante o donante se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha del fallecimiento o donación, dicha actividad

agraria deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por alguno de sus descendientes, ya sea mediante contrato laboral remunerado con el titular de la explotación agrícola, o mediante la explotación directa de éstos, en caso de que le sean cedidas las explotaciones agrícolas por cualquier negocio jurídico.

En tal caso, la reducción se aplicará únicamente al cónyuge o descendientes que ejerzan la actividad agraria y que cumplan los demás requisitos establecidos.

- a. Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante o a la donación, salvo que falleciese dentro de este plazo.
2. La reducción prevista en el apartado 1 anterior, será aplicable a aquellos adquirentes que, sin tener la relación de parentesco con el transmitente que se determina en el mismo, cumplan los siguientes requisitos y condiciones:
- a. Que el causante o donante haya ejercido la actividad agraria de la explotación de forma habitual, personal y directa a la fecha del fallecimiento o donación o, en su caso, se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida.
 - b. Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante o a la donación, salvo que falleciese dentro de este plazo.
 - c. Que el adquirente tenga un contrato laboral con el transmitente a jornada completa, que esté directamente relacionado con el ejercicio de la actividad agraria de la explotación, que conste en la Tesorería General de la Seguridad Social por afiliación el Régimen General, que esté vigente a la fecha del fallecimiento o donación y que acredite una antigüedad mínima de cinco años en la misma.
 - d. Que el adquirente tenga la condición de agricultor profesional o, en su caso, que la obtenga en el plazo de un año desde la adquisición.
3. La reducción prevista en este artículo será incompatible, para una misma adquisición y contribuyente, con la aplicación de la reducción por empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y con las reducciones previstas en los artículos 21 y 22 ter de esta Ley. Asimismo, esta reducción es incompatible con los beneficios fiscales establecidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.
4. A los efectos de este artículo los términos «explotación agraria» y agricultor profesional son los definidos en el artículo 2 apartados 2 y 5 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.»

DISPOSICIONES FINALES

Disposición final primera. Desarrollo y ejecución

Se autoriza a la persona titular de la Consejería con competencias en materia de Hacienda para dictar las disposiciones que sean necesarias en desarrollo y ejecución del presente Decreto-ley.

Disposición final segunda. Entrada en vigor

El presente Decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía.

Tributos Oficinas Liquidadoras

• TRIBUNAL SUPREMO	
» PARENTESCO POR AFINIDAD	21
• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	
» Transmisión de un inmueble sito en Jávea a los hijos del consultante residentes en Suiza	27
» Enajenación, por residentes en España, de un inmueble localizado en la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha y donación del dinero objetido a su hija no residente en España	27
» Determinación del domicilio fiscal a efectos de la percepción de una donación	27
» Novación del préstamo consistente en la exclusión como coprestatario	28
» Donación por los padres, residentes en Francia, de la nuda propiedad de un inmueble ubicado en Suiza a favor de sus hijos residentes en Canarias	28
» Donación a los hijos de la nuda propiedad de participaciones en entidad "holding", reservándose la usufructuaria tanto de los derechos económicos como los políticos de las participaciones	28
- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	
» Salida de una comunidad de bienes de dos copropietarias y adjudicación a los otros copropietarios de los inmuebles	29
» Pago del préstamo concedido a su padre mediante una cesión parcial de un plan de ahorro sistemático asociado a un seguro de vida	29
» Adquisición del control de una entidad por parte de otra entidad, mediante la adquisición del 45% restante de participación	29
» Transmisión de la totalidad del patrimonio de la sociedad absorbida a la absorbente que, en contraprestación, entregará a los socios de la absorbida una participación en su capital	30
» Cesión de los préstamos garantizados por hipoteca parcialmente amortizados	30
» Constitución de una nueva sociedad mediante una aportación no dineraria de bienes y deudas	30
» Emisión de deuda en forma de valores o mediante préstamos	31
» Consecuencias fiscales de la compra de sus participaciones de la propia sociedad para amortizarlas	31
» Error en la escritura de disolución, adjudicación y posterior agregación de unas fincas que les atañían	31
» Aportación no dineraria de dos ramas de actividad a una nueva sociedad, recibiendo una participación en el capital social de la nueva entidad	31
» Emisión de deuda en forma de valores o mediante préstamos	31
» Acuerdo entre matriz y sucursal	32
» Resolución anticipada de un contrato de una concesión administrativa	32
» Aportación de un negocio de administración de loterías	32
» Adquisición de una vivienda directamente al promotor de la misma y construida hace 6 años que ha estado alquilada a cinco personas distintas de forma no continuada durante un período superior a dos años	32
» Adquisición de un terreno calificado como no edificable, a los efectos del IVA, para destinarlo a una nueva promoción inmobiliaria	33
» Transmisión de participaciones de la nueva sociedad a inversores terceros, directamente o a través de la creación de un holding	33
» Transmisión de la totalidad del patrimonio de la sociedad absorbida a la absorbente que, en contraprestación, entregará a los socios de la absorbida una participación en su capital	33

TRIBUNAL SUPREMO

PARENTESCO POR AFINIDAD: SENTENCIA DE 14 DE JULIO DE 2016

La inclusión de los sobrinos por afinidad en el grupo III procede aun cuando hubiera fallecido la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Recuerda la sentencia recurrida que la resolución del TEAR acoge la alegación del recurrente, Don Torcuato, sobrino del difunto esposo de la causante, de estar vinculado con ésta con el grado de parentesco de colaterales de tercer grado por afinidad y de estar incluido, por ello, en el grupo III de parientes del causante del art. 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a fin de aplicar la correspondiente reducción.

Frente a esta resolución interpuso recurso jurisdiccional la Comunidad de Madrid por entender que el parentesco por afinidad se extingue cuando fallece la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad, por lo que el reclamante no puede considerarse pariente afín incluido en el grupo III del art. 20. 2 a) de la Ley del Impuesto.

Constituye, por tanto, el objeto del pleito dilucidar si el parentesco por afinidad se extingue cuando fallece la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad, pues, si ello fuera así, el obligado tributario reclamante ante el TEAR no tendría derecho a ser incluido en el citado grupo III del art. 20. 2. a) de la Ley del Impuesto, ya que no podría ser considerado pariente afín.

La cuestión que se plantea ha sido ya resuelta por la misma Sala y Sección en sentencia nº 1218/13, de 31 de octubre, dictada por la misma Sección Novena, en el recurso contencioso administrativo nº 663/11, por lo que, por unidad de doctrina, reproduce, su contenido.

«CUARTO.- [...]»

.. los ordenamientos jurídicos distinguen tres clases de relaciones familiares, a ninguna de las cuales el Derecho dispensa un tratamiento unánime y pacífico: a) La consanguinidad, parentesco de sangre, cuyos límites tienden a estrecharse. b) la afinidad, que nace del matrimonio o de similar relación estable y suscita posturas muy encontradas en relación no sólo con sus límites y efectos, sino incluso acerca de su perdurabilidad. Y c) la adopción, filiación ficticia creada por el Derecho, en la que las divergentes soluciones y la frecuencia de las reformas legales ponen de manifiesto la dificultad de cohesionar los diversos intereses y afectos en conflicto. Así lo afirma la sentencia del TS de 12 de diciembre de 2011 al resolver un recurso de casación para la unificación de doctrina en la que se recoge que «el parentesco se subdivide entre consanguíneos que son aquellos que proceden de la misma familia y afines que comprenden al cónyuge y a los familiares consanguíneos de éste con el otro cónyuge y sus parientes consanguíneos y que proceden de línea directa ascendente o descendente, cuando descienden unas de las otras, o de línea colateral, que se da entre aquellas personas que descienden de un ascendiente común, no existe una sucesión directa de unas a otras, determinando una mayor o menor proximidad en el grado de parentesco una reducción mayor o menor del impuesto según sea el mismo, situándose el parentesco por afinidad en el mismo grado en el que se encuentre el consanguíneo del que se derive la afinidad.

El C.c. que define la consanguinidad e incluso la adopción, no define el parentesco por afinidad. Los autores suelen afirmar que es el que media entre una persona y los parientes consanguíneos de su cónyuge. La afinidad es el «parentesco que mediante el matrimonio se establece entre cada cónyuge y los deudos por consanguinidad del otro».

Y dentro de este punto, lo que hay que aclarar es si dicho parentesco cesa al mismo tiempo que el matrimonio se anula o se disuelve, bien por muerte de cualquiera de los cónyuges, bien por divorcio.

Históricamente, la norma general e imperante ha sido la de la subsistencia de la afinidad a pesar de la extinción del matrimonio que le dio origen, según el brocardo «ad finitas in coniuge superstite non deletur» (el parentesco por afinidad no cesa en caso de viudedad). Pero lo cierto es que tal tajante afirmación aparece concretamente referida a la extinción por muerte («cónyuge superstite»), sin contemplar otras causas de extinción de la relación conyugal, como el divorcio vincular, que históricamente o no estaba admitido o tenía carácter excepcional. Pero en la actualidad, dicha máxima es muy discutida cuando no negada.

El parentesco de que se trata comienza con el matrimonio de dos personas. Hasta ese momento los consanguíneos de los contrayentes, obviamente, carecían de toda relación parental. A raíz del matrimonio, cada uno de los contrayentes se convierte

en pariente por afinidad en primer grado en línea recta del padre o madre de su cónyuge, en segundo grado de afinidad colateral del hermano de su cónyuge, en tercer grado de afinidad colateral del sobrino carnal de su cónyuge, etc. El único requisito para que nazca ese tipo de parentesco es, precisamente, el matrimonio. En consecuencia, el parentesco dura lo mismo que éste, de tal manera que disuelto o anulado el matrimonio, se extingue, cesa el parentesco. De ahí que cuando el fallecimiento del causante se produce después de la resolución del matrimonio (tanto por muerte como por divorcio) de un heredero pariente consanguíneo, habiendo fallecido éste, no puede pretender el cónyuge superviviente (no consanguíneo) considerarse incluido en el grupo III de los antes relacionados, dado que, en el momento de la muerte del causante, ya había dejado de tener existencia el parentesco por afinidad. En conclusión, el parentesco por afinidad depende por completo del matrimonio. Nace, cuando se contrae y cesa, cuando el matrimonio se disuelve o anula.

A esta conclusión llega la Dirección General de Tributos al responder a la Consulta 1408/2001 (citada en la demanda) en la que se afirmó: «si la colateralidad por consanguinidad subsiste hasta el fallecimiento de uno de los dos elementos personales que se computan, no puede decirse lo mismo en el caso de la afinidad. (...) En términos coloquiales, tratándose de consanguíneos y aunque desaparezca la persona en función de la cual se hace el cómputo, «se es» y «se será» siempre hermano, sobrino o primo». Y añade la Dirección General citada que «por el contrario, la afinidad es el parentesco que surge con los consanguíneos del con-sorte, y ello, por definición, exige la subsistencia de esa persona que sirve de nexa o enlace para establecer el parentesco y cuya desaparición (sea física, en caso de muerte; sea jurídica, como vínculo con el cónyuge, en caso de divorcio) implica la inmediata desaparición jurídica del parentesco».

La misma Dirección General, al resolver la Consulta Vinculante 916/2007, dice que el parentesco por afinidad se genera y sostiene mientras se mantenga el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial -sea por fallecimiento, sea por divorcio- y rota entre los cónyuges cualquier relación parental, igual ruptura se produce respecto de la familia de uno de ellos en relación con el otro, desapareciendo, en consecuencia, el parentesco por afinidad».

QUINTO.- En la sentencia del TS de 12 de diciembre de 2011 antes citada, el TS transcribe parcialmente la del mismo Tribunal de 18 de marzo de 2003. En ella, aunque el Tribunal valora debidamente las razones para sostener la extinción de ese parentesco al tiempo que se disolvió el matrimonio que provocó su nacimiento, sostiene que no son de entidad tal que permita una modificación del criterio sustentado en la sentencia de 18 de marzo de 2003. Añadiendo que, en ambos casos, el pariente afín de que se trata ya no se encontraba casado con el sobrino consanguíneo. Sin embargo, es lo cierto que de la lectura de la sentencia que inicia la doctrina comentada, no puede extraerse que el matrimonio del sobrino por afinidad se encontrara disuelto, sin duda, por ser una cuestión no planteada.

Pues bien, en el presente caso, esta Sala sí encuentra motivo para cambiar el criterio que, en virtud de tal doctrina, ha sido mantenido por esta sección en varias resoluciones, entre otras, sentencia de 11 de mayo de 2010, recaída en el RCA 122/08, pues, además de lo dicho con anterioridad, lo cierto es que la Sala 2ª del Tribunal Supremo sí tiene declarado, Sentencia de 27 de septiembre de 2005 que «el parentesco por afinidad se genera y sostiene en el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial se extingue éste, rompiéndose entre los cónyuges cualquier relación parental, y si se rompe entre los esposos, con más razón respecto a la familia de uno de ellos en relación al otro, esto es, el parentesco por afinidad desaparece. Y ello con independencia de que el viudo o viuda contraiga o no ulteriores nupcias, situación que en nada afecta a la ruptura del matrimonio previo, actuando la disolución del mismo únicamente como un *præiudicium* o presupuesto jurídico de la celebración de otro posterior». »

Segundo. Conviene recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sección, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye un cauce impugnativo «excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho» que tiene como finalidad la de «potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento» [entre muchas otras, Sentencia de 14 de febrero de 2006 (RJ 2006, 783) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2764/2000), FD Quinto], y «exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA (RCL 1998, 1741) al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiendo que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada

como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna» [entre las últimas, Sentencias de 4 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 62/2004), FD Quinto, y de 20 de mayo de 2008 (RJ 2008, 4456) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 72/2003), FD Tercero].

Tercero. Sostiene el recurrente que la sentencia recurrida del TSJ de Madrid se aparta del reiterado criterio jurisprudencia! manifestado en los pronunciamientos que se relacionan, incurriendo con ello en una clara infracción del ordenamiento jurídico. Así:

- Sentencia de 18 de marzo de 2003; dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, en el recurso de casación nº 3699/1998.
- Sentencia de 14 de julio de 2011; dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 250/2008.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2011; dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 235/2009.
- Sentencia de 1 de abril de 2014; dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, en el recurso de casación nº 2039/2014.

Se discute, en todos los casos, la procedencia de la inclusión en el grupo III del art. 20. 2. a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de los sobrinos políticos del causante (parentescopor afinidad) y, en concreto, en el caso del sobrino carnal del esposo, premuerto del causante, a efectos de la aplicación de la correspondiente reducción legalmente prevista.

La Sentencia del TSJ de Madrid impugnada concluye en la improcedencia de la inclusión, mientras que las Sentencias del Tribunal Supremo aportadas de contraste resuelven de forma afirmativa en relación a dicha inclusión ya que consideran que el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de marzo de 2003 se está refiriendo precisamente a un sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante, considerando como un colateral de tercer grado por afinidad, y en ningún caso se hace referencia a que este parentescohaya desaparecido porque la esposa del causante hubiere fallecido con anterioridad, razones todas ellas que llevan a la desestimación del recurso interpuesto».

La contradicción entre la sentencia recurrida y las aportadas de contraste aparece como manifiesta, y así:

- 1.-En cuanto a los litigantes, en uno y otro caso se trata de diferentes litigantes aunque en idéntica situación: sobrino/a carnal del esposo/a, premuerto/a del causante.
- 2.-En cuanto a los hechos, en todas los recursos examinados la cuestión fáctica planteada es similar: aplicación de la reducción de parentesco por afinidad (casilla 18) y del coeficiente multiplicador (casilla 31) respecto al encuadramiento en los grupos previstos en los artículos 20.2 y 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del mencionado Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en la Ley de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, por parte de un sobrino/a carnal de la esposa/o, premuerto/a, del causante.
- 3.-En cuanto a los fundamentos de derecho éstos son idénticos, teniendo como núcleo fundamental, por un parte el análisis del art. 20. 2. a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De otra, el estudio de las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 y 12 de diciembre de 2011. Por último, realizándose una breve alusión a una Sentencia de la Sala 2a del TS de 27 de septiembre 2005.

Tal es así que la interpretación realizada por la Sentencia impugnada lleva al Tribunal Superior de Justicia de Madrid a concluir la imposibilidad de aplicar la reducción prevista en el grupo III de parientes del causante del art. 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al considerar que el sobrino carnal del esposo, premuerto, de la causante, no está vinculado con ésta con el grado de parentescode colaterales de tercer grado por afinidad.

Frente a ello, las Sentencias de contraste invocadas, analizan, de igual modo, el art. 20. 2. a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, referenciando, a su vez, exactamente las mismas Sentencias (las aportadas de contraste) del Tribunal Supremo, para concluir la procedencia de la reducción en estos supuestos (sobrino carnal del esposo/a, premuerto/a, del causante) que, además, son precisamente los supuestos de hecho contemplados, ya que se considera como un colateral de tercer grado por afinidad, y en ningún caso se hace referencia a que este parentescohaya desaparecido porque la esposa/a del causante hubiere fallecido con anterioridad.

4.- Y en cuanto a las pretensiones formuladas por los recurrentes, en todos los casos eran idénticas: la inclusión de los sobrinos por afinidad en el grupo III del art.20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones procede, aún cuando hubiera fallecido la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad, correspondiéndole, por tanto, la reducción pertinente.

Pese a las identidades entre dichas Sentencias, el pronunciamiento a que se ha llegado en cada caso es radicalmente diferente; la sentencia impugnada declara la improcedencia de aplicar la mencionada reducción, ya que la configuración legal del parentesco por afinidad supone la existencia de un vínculo matrimonial entre dos personas por lo que cuando el matrimonio se disuelve, desaparece dicho parentesco por afinidad del que trae causa, por lo que fallecido el cónyuge, entre el cónyuge superviviente y los parientes por consanguinidad del cónyuge fallecido, ya no existe parentesco por afinidad, siendo así que con el fallecimiento de su marido se extingue el citado parentesco.

Por el contrario, las Sentencias de contraste citadas señalan que «el Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente citada de 18 de marzo de 2003 se está refiriendo precisamente a un sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante, considerando como un colateral de tercer grado por afinidad, y en ningún caso se hace referencia a que este parentesco haya desaparecido porque la esposa del causante hubiere fallecido con anterioridad» y, por tanto, siendo aplicable la mencionada reducción.

De esta forma, queda meridianamente acreditado que una vez que el vínculo de afinidad existe, el pariente (en este caso «sobrino político») debe encuadrarse en el grupo III, ya que utilizando las propias palabras de nuestro Tribunal Supremo: «donde la Ley no distingue no cabe distinguir», es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967».

Cuarto. La representación procesal de la Comunidad de Madrid considera mucho más ajustada a Derecho la posición que entiende que los parientes por afinidad del causante deben ser considerados extraños a los efectos de las deducciones del Impuesto de Sucesiones, porque lo contrario sería establecer una excepción a la pérdida de efectos del vínculo matrimonial, no determinada por la legislación y, por tanto, no querida por ésta. Si efectivamente esa hubiera sido la voluntad del legislador, hubiera hecho una salvedad («a los solos efectos civiles» o «salvo los efectos tributarios»), algo que no ocurre, por lo que entendemos más ajustada a Derecho la posición de la Administración tributaria de la Comunidad de Madrid.

Quinto. La única cuestión planteada en esta casación para la unificación de doctrina consiste en determinar si los sobrinos políticos han de ser incluidos en el Grupo III del art. 20 de la LISD, dentro del concepto de «colaterales de segundo y tercer grado», o si, por el contrario, se hallan comprendidos en el Grupo IV del precepto citado, dentro, por tanto, del concepto «colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños».

Pues bien, sobre esta cuestión ha tenido esta Sala ocasión de pronunciarse en su sentencia de 18 de marzo de 2003 (RJ 2003, 3773) (Rec. Cas. núm. 3699/1998), en la que se dijo lo siguiente:

«Un análisis del alcance de la nueva Tarifa contenida en el artículo 20 de la Ley nos permite sentar las siguientes conclusiones (favorables a la tesis sentada en la sentencia de instancia):

- A) El Grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años, y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto, la expresión genérica de descendientes comprendería no sólo a los consanguíneos (recuérdese que la Ley de 1981 ha suprimido la distinción entre hijos legítimos e ilegítimos naturales y no naturales) sino también a los afines.
- B) Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes.
- C) Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad.

Y, además, se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado (y, al haberse derogado el artículo 30.2 del TR de 1967 -que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos-, tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR de 1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636) no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños).

Y, además de que «donde la Ley no distingue no cabe distinguir», es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.

D) En este caso de autos, el interesado ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño.

La primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC (LEG 1889, 27), el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto.

Y la segunda alternativa es una transgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante (sin que quepa, ya, la «fictio iuris» de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente con toda la evolución expuesta es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II)».

En esta misma línea se ha pronunciado esta Sala y Sección en la sentencia de 12 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2715) (Rec. Cas. para la Unificación de Doctrina núm. 235/2009), al señalar lo siguiente:

«La sentencia sobre la que versa este Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina decide el proceso iniciado por la Administración del Principado de Asturias, cuya pretensión tenía por objeto:

«La resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias de fecha 29 de septiembre de 2006, que estima la reclamación presentada por Dña. Marisol contra acuerdo de la Sección de Sucesiones en Oviedo de la Consejería de Hacienda del Principado de Asturias, por la que se giraba liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la herencia de Dña. Sabina a la aquí actora sobrina de su esposo, anulándola a fin de que se incluyera en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, recogiendo la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo, dictada el 18 de marzo de 2003 en Recurso de Casación. La Administración autonómica recurrente interesa se anule el acuerdo dictado por el TEARA y se confirmen las actuaciones efectuadas por la Oficina Gestora del Impuesto de Sucesiones».

La sentencia desestimó el recurso, argumentando que:

«Todo el debate gira sobre la interpretación del artículo 20 de la Ley 29/1987 y en concreto, en integrar el grado familiar de «sobrinas políticas» en alguno de los grupos del indicado precepto en relación a su grado de parentesco en función de su proximidad o lejanía.

El parentesco se subdivide entre consanguíneos que son aquellos que proceden de la misma familia y afines que comprenden al cónyuge y a los familiares consanguíneos de este con el otro cónyuge y sus parientes consanguíneos y que proceden de línea directa ascendente o descendente, cuando descienden unas de las otras, o de línea colateral, que se da entre aquellas personas que descienden de un ascendiente común, no existe una sucesión directa de unas a otras, determinando una mayor o menor proximidad en el grado de parentesco una reducción mayor o menor del impuesto según sea el mismo, situándose el parentescopor afinidad en el mismo grado en el que se encuentre el consanguíneo del que se derive la afinidad.

Tercero.- Ahora bien, sentado lo anterior la parte actora considera que la configuración legal del parentesco por afinidad supone la existencia de un vínculo matrimonial entre dos personas por lo que cuando el matrimonio se disuelve, desaparece el parentescopor afinidad del que trae causa por lo que fallecido el cónyuge, entre el cónyuge supérstite y los parientes por consanguinidad del cónyuge fallecido, ya no existe parentesco por afinidad, siendo así que con el fallecimiento de su marido se extingue el citado parentesco.

Ahora bien el Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente citada de 18 de marzo de 2003 se está refiriendo precisamente, a un sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante, considerando como un colateral de tercer grado por afinidad, y en ningún caso se hace referencia a que este parentescohaya desaparecido porque la esposa del causante hubiere fallecido con anterioridad, razones todas ellas que llevan a la desestimación del recurso interpuesto».

Las razones expuestas, reiteradas en la sentencia de 1 de abril de 2014 (casación num. 2039/2011), conducen a la estimación del recurso interpuesto por el sobrino político de la causante D. Torcuato. Y es que en aplicación del criterio reiterado de este Tribunal Supremo sobre la cuestión aquí controvertida, no cabe sino **concluir que la inclusión de los sobrinos por afinidad en el grupo III procede aun cuando hubiera fallecido la persona que servía de vínculo entre el causante y el sobrino por afinidad**. En consecuencia, en el presente caso, siendo el recurrente sobrino carnal del esposo, premuerto, de la causante, procede su inclusión en el Grupo III de parentesco, correspondiéndole, por tanto, una reducción por parentescode 7.850 euros, en virtud lo dispuesto en la Ley 7/2005, de la Comunidad de Madrid, Medidas Fiscales y Administrativas.

Por otra parte, el art. 22 de la Ley 29/87 del Impuesto Sucesiones, y el artículo 3°.Cuatro de la Ley 7/2005, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales y Administrativas, disponen que la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda, establecido en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo de la propia Ley 29/1987. Así, en el presente caso, y teniendo en cuenta que el recurrente está incluido en el Grupo III de parentesco, no le corresponde el coeficiente multiplicador 2,1000, aplicado por la oficina gestora por considerarle incluído en el Grupo IV, sino el 1,6676, que coincide con el aplicado por el interesado en su autoliquidación.

Sexto. En atención a todo lo expuesto procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la representación procesal de D. Torcuato, sin hacer pronunciamiento en las costas.

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido que estimamos el recurso para la unificación de doctrina interpuesto por Don Torcuato contra la sentencia dictada con fecha 28 de mayo de 2015 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 946/2012, sentencia que se casa y anula y en su lugar desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Letrado de la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 28 de junio de 2012, por la que se estimó la reclamación económica administrativa interpuesta por Don Torcuato contra liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones, sin hacer pronunciamiento en las costas.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

TRANSMISIÓN DE UN INMUEBLE SITO EN JÁVEA A LOS HIJOS DEL CONSULTANTE RESIDENTES EN SUIZA. (CONSULTA N° V2437-15 DE 31 DE JULIO DE 2015)

La disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones, introducida por la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributaria resulta aplicable en relación con no residentes en España que sean residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pero no en relación con residentes en terceros países distintos de los anteriores.

En la adquisición de un inmueble por sucesión “mortis causa” o por donación, un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no residente –y, por tanto, sujeto a obligación real– residente en Suiza no tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma del causante (en adquisiciones mortis causa) o de situación del inmueble (en adquisiciones lucrativas “inter vivos”) por no ser residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

ENAJENACIÓN, POR RESIDENTES EN ESPAÑA, DE UN INMUEBLE LOCALIZADO EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA LA MANCHA Y DONACIÓN DEL DINERO OBTENIDO A SU HIJA NO RESIDENTE EN ESPAÑA. (CONSULTA N° V2059-15 DE 2 DE JULIO DE 2015)

En el caso de la adquisición de bienes muebles (dinero) situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

A estos efectos, en el caso de que el donante haya poseído el bien mueble (dinero) un periodo inferior a cinco años, el cómputo para determinar dónde ha estado situado el bien mueble un mayor número de días del periodo debe ir referido al periodo en que el donante fue dueño del referido bien, y no al de cinco años.

DETERMINACIÓN DEL DOMICILIO FISCAL A EFECTOS DE LA PERCEPCIÓN DE UNA DONACIÓN. (CONSULTA N° V2131-15 DE 10 DE JULIO DE 2015)

De acuerdo con lo previsto en los apartados 2.c) y 5 del artículo 32 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, en el caso de la adquisición “inter vivos” de bienes y derechos no inmobiliarios, el punto de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se entiende producido, para los sujetos pasivos residentes en España, en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tuviere el donatario su residencia habitual a la fecha del devengo.

Se aplicará la normativa de aquella Comunidad Autónoma en cuyo territorio y, de conformidad con lo que establece el artículo 28.1.1º b) de la Ley 22/2009, hubiere permanecido el causante el mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto.

Consignientemente, en una eventual donación formalizada en un día X durante 2015, el plazo se contará desde el mismo día X del año 2010 hasta el día X-1 del año en curso.

NOVACIÓN DEL PRÉSTAMO CONSISTENTE EN LA EXCLUSIÓN COMO COPRESTATARIO.

(CONSULTA N° V2271-15 DE 20 DE JULIO DE 2015)

En estas circunstancias, si se efectúa una novación del préstamo consistente en sustituir al ex marido de la consultante como codeudor, asumiendo la consultante su deuda, y, además, esta liberación de la deuda de ella se realiza sin contraprestación, se habrá producido uno de los supuestos que configuran el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos” (artículo 3.1.b) de la LISD), tal como preceptúa el artículo 12 del RISD, en su letra c), que dice que “Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e “inter vivos” a los efectos de este impuesto, además de la donación, los siguientes: ...

c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento.”

Ahora bien, parece que, si bien el ex marido de la consultante fue destinatario de la mitad del préstamo, todo el importe obtenido se destinó al pago del piso en cuestión, en cuyo caso, podría entenderse que, en el fondo, el ex marido de la consultante le prestaba a ésta su mitad del préstamo para pagar el local (segundo préstamo, distinto del préstamo bancario).

Si esto es así, tal y como parece por la descripción de los hechos y por la sentencia judicial de divorcio, en la novación del préstamo consistente en sustituir al ex marido de la consultante como codeudor, asumiendo la consultante su deuda, no cabría entender que esta liberación de la deuda del ex marido se realiza sin contraprestación, pues constituiría la contraprestación del préstamo que él le hizo a ella; es decir, la liberación de la deuda sería la forma en que ella le devuelve a él el dinero prestado (la mitad del importe del préstamo bancario pendiente de devolución).

En tal caso, la novación descrita no constituiría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referido en el párrafo anterior, ya que faltaría el “animus donandi” –la intención de hacer una liberalidad– inherente a los negocios lucrativos y necesario para la configuración del hecho imponible de este impuesto, sino la devolución del préstamo efectuado por el ex marido de la consultante a ésta, cuya extinción no es hecho imponible ni de este impuesto ni del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

DONACIÓN POR LOS PADRES, RESIDENTES EN FRANCIA, DE LA NUDA PROPIEDAD DE UN INMUEBLE UBICADO

EN SUIZA A FAVOR DE SUS HIJOS RESIDENTES EN CANARIAS. (CONSULTA N° V2365-15 DE 27 DE JULIO DE 2015)

En el caso planteado el inmueble está ubicado en Suiza, por lo que no podrá ser aplicado el apartado 1.d) de la Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 de ya que Suiza no es miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo.

Siendo esto así y desde la perspectiva del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19 de diciembre) no existe punto de conexión al territorio de una determinada Comunidad Autónoma, por estar situado el inmueble en Suiza y, consecuentemente, la donataria, en cuanto residente en España y sujeta por obligación personal al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículo 6.1 de la Ley 29/1987) tendrá que aplicar la normativa estatal del Estado y habrá de presentar la autoliquidación ante las Dependencias de la Agencia Tributaria en Madrid, tal y como resulta del artículo 70.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

DONACIÓN A LOS HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD “HOLDING”, RESERVÁNDOSE LA USUFRUCTUARIA TANTO LOS DERECHOS ECONÓMICOS COMO LOS POLÍTICOS DE LAS PARTICIPACIONES.

(CONSULTA N° V2454-15 DE 4 AGOSTO DE 2015)

En el momento del desmembramiento del dominio se le gira, al adquirente de la nuda propiedad, liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco.

Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987.

Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento.

Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión “inter vivos” en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina

el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

Por último, se plantea la compatibilidad de la donación y del beneficio fiscal del repetido artículo 20.6 de la Ley 29/1987 con el hecho de que la usufructuaria desempeñe funciones representativas e, incluso, directivas, en alguna de las entidades filiales de las "holding" cuyas participaciones ha donado. Tal y como apunta el escrito de consulta, en las CV 2432-14 y 0428-15, esta Dirección General ha señalado lo siguiente: los requisitos referidos a la naturaleza empresarial de la actividad, los porcentajes de participación individual o de grupo de parentesco así como el desempeño de funciones directivas remuneradas con el nivel exigido por la Ley han de predicarse o imputarse a la concreta actividad de que se trate, es decir, respecto de aquella cuya exención en el impuesto patrimonial se pretende como condición necesaria para la reducción en la donación de sus participaciones.

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

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

SALIDA DE UNA COMUNIDAD DE BIENES DE DOS COPROPIETARIAS Y ADJUDICACIÓN A LOS OTROS COPROPIETARIOS DE LOS INMUEBLES. (CONSULTA Nº V2269-15 DE 17 DE JULIO DE 2015)

De la información aportada, se deduce que la comunidad de bienes no ha realizado actividades empresariales.

En consecuencia, la operación que se va a realizar es la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la propiedad de los inmuebles que efectúan dos de las copropietarias a favor de las otras dos copropietarias, a cambio de asumir sus deudas, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados descrito en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre los inmuebles por el concepto de transmisión onerosa de bienes.

Serán sujetos pasivos del impuesto las dos adquirentes de las cuotas.

Por último, la sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide la sujeción de la escritura pública en que se formalice la transmisión a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD, que es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

PAGO DEL PRÉSTAMO CONCEDIDO A SU PADRE MEDIANTE UNA CESIÓN PARCIAL DE UN PLAN DE AHORRO SISTEMÁTICO ASOCIADO A UN SEGURO DE VIDA. (CONSULTA Nº V2344-15 DE 24 DE JULIO DE 2015)

El consultante va a adquirir a título oneroso unos derechos que el tomador del seguro ostenta frente a la aseguradora, operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), por tratarse de una operación entre particulares.

A efectos de determinación de la base imponible el valor del derecho que se adquiere es el valor del derecho de rescate de la parte que se transmite. Respecto a la responsabilidad de la entidad aseguradora con quien está formalizada el contrato de seguro, la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no contempla ningún tipo de responsabilidad específica en la entidad de seguros para el caso de transmisión de contratos de seguros, sin perjuicio de la responsabilidad que pudiera corresponder a esa aseguradora por aplicación de las restantes disposiciones jurídico tributarias.

ADQUISICIÓN DEL CONTROL DE UNA ENTIDAD POR PARTE DE OTRA ENTIDAD, MEDIANTE LA ADQUISICIÓN DEL 45% RESTANTE DE PARTICIPACIÓN. (CONSULTA Nº V2069-15 DE 2 DE JULIO DE 2015)

En el supuesto objeto de consulta la entidad consultante va a obtener el control de una entidad cuyo activo está formado por un inmueble radicado en territorio español que no están afectos a actividades empresariales o profesionales, por lo que será de aplicación la excepción a la exención prevista en el inciso a) del apartado 2 del artículo 108 de la LMV y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sin exención, y deberá tributar por dicho impuesto como transmisión de bienes inmuebles sin perjuicio de que, conforme al párrafo segundo del apartado primero del citado precepto, la consultante pruebe la inexistencia del ánimo de elusión, cuestión de hecho sobre la que ya se ha indicado que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, debiendo plantearse en el procedimiento de gestión correspondiente.

En cuanto a la cuantificación de la base imponible, esta no se limitaría al 45% del valor del inmueble, pues el apartado 5 del artículo 108 establece que cuando una transmisión de valores deba tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, “para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa”, aclarando a continuación que el porcentaje que debe aplicarse sobre el valor real de las partidas del activo que deben computarse como inmuebles será “el porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control”, por tanto, en el caso planteado, la base imponible estará constituida por el 100 por 100 del valor real del inmueble.

TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO DE LA SOCIEDAD ABSORBIDA A LA ABSORBENTE QUE, EN CONTRAPRESTACIÓN, ENTREGARÁ A LOS SOCIOS DE LA ABSORBIDA UNA PARTICIPACIÓN EN SU CAPITAL.

(CONSULTA N° V2069-15 DE 2 DE JULIO DE 2015)

Aplicación del art 108 LMV: Constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, por lo que, en tal caso, la referida operación no quedaría sometida al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, sin perjuicio de que pudiera proceder su aplicación si, conforme al apartado c) del segundo párrafo del citado precepto, se procediese a la transmisión de los valores que hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles antes de que hubiera transcurrido el plazo de tres años entre la fecha de aportación y la de transmisión.

CESIÓN DE LOS PRÉSTAMOS GARANTIZADOS POR HIPOTECA PARCIALMENTE AMORTIZADOS.

(CONSULTA N° V2384-15 DE 28 DE JULIO DE 2015)

En las escrituras que documenten préstamos o créditos con garantía, la base imponible estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses. Por otro lado, en la cesión de préstamos o créditos hipotecarios la base imponible estará integrada por la total cantidad garantizada, debiendo entenderse por tal la constituida por el importe del préstamo pendiente de amortización en la fecha de la cesión y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos, que se hubieran establecido. A estos efectos, es irrelevante que el préstamo o crédito esté garantizado por una única hipoteca o por varias.

CONSTITUCIÓN DE UNA NUEVA SOCIEDAD MEDIANTE UNA APORTACIÓN NO DINERARIA DE BIENES Y DEUDAS.

(CONSULTA N° V2438-15 DE 31 DE JULIO DE 2015)

En esta operación, se aportan partes de inmuebles y, además, obligaciones con saldos pendientes de pago, por lo que ha de tenerse en cuenta que, salvo que se considere que se trata de una operación de reestructuración por aportación no dineraria de rama de actividad, toda la aportación no dineraria no corresponde al capital ya que parte de dicha aportación tiene otra contraprestación –la asunción expresa de deudas– que deberá tributar conforme a la verdadera naturaleza jurídica de la operación que se realiza.

En el sentido anterior, en las operaciones en que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas, sólo la diferencia entre aquéllos y éstas–es decir, el importe neto de la aportación– quedará cubierta por la ampliación, pues es ese importe neto el que deberá coincidir con el importe del capital social que se suscribe.

Sin embargo, el resto de la aportación, esto es, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituirá una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, pues la sociedad asumirá expresamente el pago de la deuda pendiente de pago, y como tal tendrá la consideración de transmisión patrimonial onerosa, en cuyo caso, y sin perjuicio de que concurriera el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 del TRLITPAJD, quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, conforme a lo dispuesto en el apartado 2.A) del precepto señalado. Distinta contestación habría que dar si la operación que se cita no contuviera más que la aportación de inmuebles en la constitución de una sociedad o en sus posteriores ampliaciones

de capital, amortizando posteriormente la aportante las deudas que pudieran estar ligadas a los inmuebles con lo que obtuviera de la venta de las participaciones o mediante cualesquiera otros fondos de la aportante -ingresos propios, endeudamiento de la aportante, ampliación de capital de la aportante, etc.

EMISIÓN DE DEUDA EN FORMA DE VALORES O MEDIANTE PRÉSTAMOS. (CONSULTA N° V2438-15 DE 31 DE JULIO DE 2015)

La emisión de valores para financiarse es una operación sujeta pero exenta, de acuerdo con lo previsto en el TRLITPAJD.

Si se contratarán préstamos para financiar a la nueva sociedad, si son de carácter personal están sujetos pero exentos, si fueran con garantía real, podrían estar sujetos a las cuotas fija y gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados.

CONSECUENCIAS FISCALES DE LA COMPRA DE SUS PARTICIPACIONES DE LA PROPIA SOCIEDAD PARA AMORTIZARLAS. (CONSULTA N° V2438-15 DE 31 DE JULIO DE 2015)

Las transmisiones de valores están, en principio, exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

No obstante lo anterior, el artículo 108 de la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV), excepciona tal exención en los supuestos de transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

ERROR EN LA ESCRITURA DE DISOLUCIÓN, ADJUDICACIÓN Y POSTERIOR AGREGACIÓN DE UNAS FINCAS. (CONSULTA N° V2440-15 DE 3 DE AGOSTO DE 2015)

Solamente en el caso que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, circunstancia que este Centro Directivo no puede determinar, la escritura que pretenden realizar estará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Si no pudiera probar que la primera escritura es nula, en la segunda escritura nos encontraríamos ante una permuta en la que la consultante y los herederos de su hermana intercambiarían sus inmuebles y que como tal, tributaría en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión patrimonial onerosa.

APORTACIÓN NO DINERARIA DE DOS RAMAS DE ACTIVIDAD A UNA NUEVA SOCIEDAD, RECIBIENDO UNA PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL SOCIAL DE LA NUEVA ENTIDAD. (CONSULTA N° V2192-15 DE 15 DE JULIO DE 2015)

La aportación por parte del consultante no constituye una transmisión de valores y en cuanto a las acciones que se entregan a este constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, por lo que la referida operación no quedará sometida al artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, sin perjuicio de que pudiera proceder su aplicación si, conforme al apartado c) del segundo párrafo del artículo 108.2, se procediese a la transmisión de los valores que hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles antes de que hubiera transcurrido el plazo de tres años entre la fecha de aportación y la de transmisión.

EMISIÓN DE DEUDA EN FORMA DE VALORES O MEDIANTE PRÉSTAMOS (CONSULTA N° V2438-15 DE 31 DE JULIO DE 2015)

La emisión de valores para financiarse es una operación sujeta pero exenta, de acuerdo con lo previsto en el TRLITPAJD.

Si se contrataran préstamos para financiar a la nueva sociedad, si son de carácter personal están sujetos pero exentos, si fueran con garantía real, podrían estar sujetos a las cuotas fija y gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados.

ACUERDO ENTRE MATRIZ Y SUCURSAL. (CONSULTA Nº V2343-15 DE 24 DE JULIO DE 2015)

Se otorga escritura pública de un acuerdo realizado con sucursal en España afectando a su actividad bancaria (desarrollada desde la casa matriz en Reino Unido) la posición en un contrato de financiación con garantía hipotecaria que ostentaba su sucursal en España.

En el escrito de la consulta manifiesta que la sucursal en España no tiene personalidad jurídica propia. Nos encontramos, por tanto, ante un ajuste interno de la entidad consultante, que, como tal, no tendrá contenido económico por lo que le escritura no quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados.

RESOLUCIÓN ANTICIPADA DE UN CONTRATO DE UNA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.
(CONSULTA Nº V2084-15 DE 3 DE JULIO DE 2015)

Se transmite al ayuntamiento una guardería infantil, cuya construcción y explotación fue encomendada a la entidad concesionaria, y que tiene lugar en virtud de la resolución anticipada de un contrato de una concesión administrativa.

Supone la realización de una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. A la citada entrega de una edificación, efectuada por la entidad concesionaria al Ayuntamiento consultante, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, podría serle de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Concretamente, en la medida en que tal edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente durante un plazo igual o superior a dos años, se tratará de una primera entrega de edificación efectuada por el promotor de la misma y no resultará de aplicación el supuesto de exención contemplado en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Por tanto, la entrega de la guardería infantil al Ayuntamiento consultante en las condiciones anteriormente indicadas estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, esto es, si la guardería que transmite el concesionario al Ayuntamiento consultante hubiera sido objeto de utilización ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años, estaremos ante una segunda entrega de edificación sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención cuando concurren los requisitos señalados en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

APORTACIÓN DE UN NEGOCIO DE ADMINISTRACIÓN DE LOTERÍAS.
(CONSULTA Nº V2086-15 DE 3 DE JULIO DE 2015)

La aportación de un negocio de administración de loterías que incluye la cesión del contrato de explotación junto con los contratos laborales y la subrogación en los distintos contratos de suministros, parece ser suficiente para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, por lo que, en principio, dicha operación debiera quedar no sujeta al IVA.

Por otro lado, la operación objeto de consulta, con independencia de la denominación que se dé a la misma, constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de disolución de sociedad.

Será sujeto pasivo del impuesto el socio de la sociedad que se disuelve, es decir S, por los bienes y derechos que reciba, deberá tributar al tipo del 1 por 100 por el valor real de los bienes y derechos recibidos y sin que, a estos efectos, pueda deducirse de dicho valor real el importe de las deudas y gastos que asuma.

ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA DIRECTAMENTE AL PROMOTOR DE LA MISMA Y CONSTRUIDA HACE 6 AÑOS QUE HA ESTADO ALQUILADA A CINCO PERSONAS DISTINTAS DE FORMA NO CONTINUADA DURANTE UN PERÍODO
SUPERIOR A DOS AÑOS. (CONSULTA Nº V2126-15 DE 10 DE JULIO DE 2015)

El inmueble que interesa adquirir ha estado durante un período superior a 2 años destinado al arrendamiento aunque haya estado alquilado a cinco personas distintas de forma no continuada lo cual determina que la transmisión que del mismo se produjera no tendría la condición de primera transmisión y, por tanto, la operación estaría sujeta aunque exenta del impuesto sobre el valor añadido. Lo anterior debe entenderse, en cualquier caso, sin perjuicio de la tributación que correspondiese por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ADQUISICIÓN DE UN TERRENO CALIFICADO COMO NO EDIFICABLE, A LOS EFECTOS DEL IVA, PARA DESTINARLO A UNA NUEVA PROMOCIÓN INMOBILIARIA. (CONSULTA N° V2203-15 DE 16 DE JULIO DE 2015)

La entrega del terreno estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, lo anterior se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992 en cuanto a la renuncia a la exención. A este respecto debe señalarse que la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido por cumplirse los requisitos señalados en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, una vez ejercida, es irrevocable.

TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES DE LA NUEVA SOCIEDAD A INVERSORES TERCEROS, DIRECTAMENTE O A TRAVÉS DE LA CREACIÓN DE UN HOLDING. (CONSULTA N° V2438-15 DE 31 DE JULIO DE 2015)

En principio, la transmisión de valores está exenta, tanto del IVA, como de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, pero podría ser de aplicación la excepción a la exención prevista en el artículo 108 de la LMV, aunque en este supuesto, también parece que no se dan las circunstancias de hecho para presumir la existencia de un caso de ánimo de eludir el pago del tributo que gravase la transmisión de los inmuebles, aunque, como se ha dicho, es una cuestión de hecho, que no puede ser determinada a priori por este Centro Directivo, sino que, de ser aplicable, deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo que corresponda.

TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO DE LA SOCIEDAD ABSORBIDA A LA ABSORBENTE QUE, EN CONTRAPRESTACIÓN, ENTREGARÁ A LOS SOCIOS DE LA ABSORBIDA UNA PARTICIPACIÓN EN SU CAPITAL. (CONSULTA N° V2069-15 DE 2 DE JULIO DE 2015)

Disolución y liquidación de la sociedad participada.

Conforme a los artículos 19.1 y 25.4 del Texto Refundido la disolución de la sociedad está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, tributará tributando sobre una base imponible coincidente con el valor real del inmueble que se adjudique a la entidad consultante.

Artículo 19.

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

Artículo 25 4.

En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas”.

Tributos Municipales

- TEMAS FISCALES

- PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 35.7 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DEL IBI

- ALBERTO SAN MARTÍN RODRÍGUEZ.** *Inspector de Hacienda. Licenciado en Economía (UCM)*

- y en Derecho (UNED)* 35

- TRIBUNAL SUPREMO

- IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES 39

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

- » Disolución y liquidación de una sociedad 42

- » Aportación no dineraria de dos ramas de actividad a una nueva sociedad, recibiendo una participación en el capital social de la nueva entidad 42

PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 35.7 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO DEL IBI

ALBERTO SAN MARTÍN RODRÍGUEZ. *Inspector de Hacienda. Licenciado en Economía (UCM) y en Derecho (UNED)*

El Diccionario de la Lengua Española define la palabra proindiviso como “Dicho de los caudales o de las cosas singulares: que están en comunidad, sin dividir.” En el panorama actual es muy frecuente encontramos con situaciones de proindiviso que recaen sobre distintos bienes inmuebles, dichas situaciones pueden tener orígenes diversos, siendo uno muy habitual el que se produce por motivos “mortis causa”, los herederos aceptan la herencia pero no efectúan la partición de la misma, permaneciendo la misma en una situación de indivisión.

Estas circunstancias originan una serie de incidencias en el ámbito tributario, y muy particularmente en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el cual se encuentra regulado en los artículos 60 a 77 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 61 del TRLRHL establece, en su primer apartado que:

“Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.*
- b) De un derecho real de superficie.*
- c) De un derecho real de usufructo.*
- d) Del derecho de propiedad.”*

Por su parte, el párrafo primero del apartado 1 del artículo 63 del TRLRHL, regula el sujeto pasivo del IBI, estableciendo que:

“Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.”

Por tanto, la existencia de varios titulares de un mismo derecho sobre un bien inmueble originará el hecho imponible de acuerdo con el artículo 61 del TRLRHL anteriormente transcrito, siendo aquellos sujetos pasivos del IBI, de conformidad con el artículo 63 del citado texto refundido.

Establecido lo anterior, hay que señalar por último, el apartado 7 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el cual dispone que:

“La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.”

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto de concurrencia de varios cotitulares de los derechos del artículo 61 del TRLRHL sobre un bien inmueble, cada uno de los cotitulares del citado derecho ostenta la condición de sujeto pasivo, a título de contribuyente del IBI, en virtud de lo dispuesto en los artículos 61 y 63 del TRLRHL, antes transcritos existiendo un único hecho imponible, que grava la titularidad del derecho correspondiente sobre el inmueble, de conformidad con el orden de prelación anterior establecido en el artículo 61.1 del TRLRHL.

Hay que indicar a este respecto, que el apartado 2 del artículo 61 del TRLRHL establece lo siguiente:

“La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades en el mismo previstas. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de concesión que puedan

recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.”

De tal forma que el supuesto de concurrencia de varios titulares debe ser relativo a un mismo derecho que recaer sobre el bien inmueble, en el sentido de que si coexisten varios titulares de distintos derechos a los que hace mención el artículo 61.1 del TRLRHL, únicamente resultaran gravados aquellos que ostenten aquel derecho de acuerdo con el orden de prelación establecido en el citado apartado, quedando excluidos los titulares de los restantes derechos, y sin perjuicio, de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común.

Por tanto, y centrándonos ya en el objeto del presente estudio, nos encontraremos ante un supuesto de aplicación del artículo 35.7 de la LGT, en el caso de concurrencia de varios titulares en la realización de un único hecho imponible o presupuesto de una obligación.

En este caso, el propio artículo 35.7 de la LGT, al regular la situación de concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación, y después de establecer el carácter de obligación solidaria de todos ellos frente a la Administración tributaria para el cumplimiento de todas las prestaciones, señala en su párrafo tercero que se podrá solicitar la división de la liquidación tributaria. A tal efecto, para que proceda la división de la liquidación tributaria es indispensable que se facilite a la Administración los datos personales y el domicilio de todos los obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio sobre el bien.

De lo que se desprende que, resultará procedente la liquidación a un único titular cuando se desconozca la identidad del resto de sujetos pasivos, no resultando conveniente en aquellos casos en que la Administración conoce la identidad de todos y cada uno de los coobligados, así como la proporción que corresponde a cada uno, en los que deberá de dividir la liquidación, exigiendo a cada uno sólo la parte que le corresponde.

La posible solidaridad existente en el supuesto de concurrencia de varios cotitulares de un mismo derecho únicamente debe jugar en el caso de que la Administración no conozca al resto de cotitulares, en este caso, y solo en este, opera la solidaridad pudiendo reclamar la totalidad de la deuda a un único deudor, pero no tiene cabida en aquellos casos en que conozca al resto de obligados.

Así lo ha entendido también el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en cuya sentencia de 7 de febrero de 1996 en relación al antiguo artículo 34 de la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, cuyo contenido reproduce el actual artículo 35.7 de la LGT, señala que:

“Por consiguiente es aplicable el artículo 34 de la LGT que dispone que la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley reguladora de cada tributo dispusiere lo contrario. Lo cual supone que la Administración de acuerdo con el art. 1144 CC, pueda exigir la totalidad de la deuda tributaria a cualquiera de los deudores solidarios o a todos ellos simultáneamente, o incluso exigir a cada uno su parte. Sin embargo la elección discrecional de cualquiera de dichas posibilidades debe obedecer a razones justificadas y no a mera arbitrariedad. Con lo que es evidente que no basta la mera comodidad de la Administración si de ella se deriva un resultado injusto para uno de dichos propietarios.”

Y concluía la sentencia haciendo hincapié en este aspecto señalando: *“Por otro lado hay que tener en cuenta que es mucho más sencillo para la Administración exigir sus respectivas deudas tributarias a cada uno de los deudores, atendiendo a las potestades que al respecto le confiere la Ley, que para el actor, que, después de abonar la totalidad de la deuda tributaria, se vería obligado a exigir a los demás deudores su parte, sin gozar de tales potestades, ni prerrogativas; de forma que en el caso de que éstos no se las pagaran, se vería obligado a interponer contra ellos las respectivas acciones judiciales, con los inconvenientes y gastos que ello conlleva.”*

Por último hay que recalcar que la solidaridad establecida en el apartado 7 del artículo 35 de la LGT debe ser entendida en aquellos casos en los cuales no se ha procedido a efectuar la división de la liquidación a la que hace mención el apartado aludido, ya que sólo en virtud de esa solidaridad puede ser exigida la totalidad de la deuda tributaria.

Pero una vez dividida la liquidación en los correspondientes titulares, si uno de éstos es declarado fallido, la deuda correspondiente a éste no puede ser exigida al resto de copropietarios alegando la citada solidaridad, ya que la misma, tal y como se ha venido señalando, ha quedado extinguida desde el mismo momento en que se ha procedido a realizar la división de la liquidación.

No obstante lo anterior, esta visión del precepto en cuestión no ha sido compartida por parte de la Subdirección General de Tributos Locales (SGTL), la cual en una reciente consulta tributaria (V0399-16, de 1 de febrero) venía a concluir:

“Por tanto, en el caso planteado, cualquiera de los sujetos pasivos puede solicitar la división de la liquidación entre los distintos obligados tributarios, siempre que cumpla los requisitos exigidos en el citado artículo 35.7 de la LGT, es decir, siempre que se faciliten a la Administración los datos personales y domicilio de todos los obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho sobre el bien inmueble.

Ahora bien, en el supuesto de incumplimiento de alguno de los cotitulares de su obligación de ingresar su parte de la liquidación, una vez transcurrido el período voluntario, con independencia de que dicha liquidación

pueda ser exigida al citado deudor a través del procedimiento de apremio regulado en los artículos 163 y siguientes de la LGT, la Administración también podrá exigir el importe de la liquidación impagada a cualquiera de los obligados tributarios, en virtud de la obligación solidaria de todos ellos establecida en el primer párrafo del artículo 35.7 de la LGT.

En este sentido, es necesario precisar que el artículo 35.7 de la LGT regula, por una parte, la obligación solidaria de todos los obligados tributarios que concurren en un mismo presupuesto de una obligación tributaria y, por otra parte, en su párrafo tercero regula la posibilidad de que, a solicitud de los obligados tributarios, se proceda a la división de la deuda tributaria en proporción a la participación de cada uno de ellos en el dominio o derecho de que se trate. Pero dicha división de la liquidación tributaria no implica, en modo alguno, la extinción de la solidaridad de todos esos obligados tributarios al cumplimiento de todas las prestaciones de la obligación tributaria.

El tercer párrafo del artículo 35.7 de la LGT, que regula la división de la liquidación entre los obligados tributarios, no dispone que en este caso no resultará de aplicación la solidaridad establecida en el primer párrafo del mismo precepto legal. La división de la deuda entre los obligados al pago de la misma no es una excepción a la obligación solidaria de todos ellos.

Esta responsabilidad solidaria establecida en el primer párrafo del artículo 35.7 de la LGT para el caso de concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de la obligación, es una garantía del crédito tributario, que no puede ser desvirtuada por la simple voluntad de dichos obligados mediante la solicitud de la división de la liquidación.

Por tanto, aunque se haya procedido a la división de la liquidación tributaria entre ambos obligados tributarios, si uno de ellos no satisface la parte de la liquidación que le corresponde, una vez transcurrido el período voluntario, ésta podrá exigirse al otro obligado tributario, con independencia de que también pueda exigirse al obligado incumplidor mediante el procedimiento de apremio.

Ahora bien, si esta deuda es satisfecha por el otro obligado tributario, éste tendrá derecho de reembolso frente al obligado incumplidor en los términos previstos en la legislación civil (artículo 41.6 LGT)."

De acuerdo con la consulta transcrita, la división de la liquidación solicitada por uno de los obligados tributarios no tiene efectos jurídicos, ya que si uno de los sujetos pasivos no hace frente a la liquidación tributaria emitida, esta podrá ser reclamada a cualquiera de los restantes obligados. De tal forma que, al igual que señalaba el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, se está trasladando al resto de sujetos pasivos la realización de las tareas de recaudación que son propias de la Administración Tributaria y sin estar investidos aquellos de las prerrogativas que goza esta.

Hay que concluir, al igual que defiende la doctrina mayoritaria, que la regla no es la solidaridad como afirma la SGTL, sino que debe ser la mancomunidad, ya que así se desprende de la propia jurisprudencia existente, y solo excepcionalmente cuando se desconozca los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido, podrá la Administración aplicar la solidaridad tributaria.

En este sentido es importante citar lo que señala el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en una reciente sentencia de 26 de mayo de 2014, la cual establece lo siguiente en el fundamento jurídico cuarto:

"Poco importa que el ayuntamiento proclame que la regla general sea girar los recibos al titular catastral; si le consta una situación de copropiedad, además de un modo inequívoco y, más aún, declarado por sentencia firme, nada puede oponer, menos aún su exclusiva comodidad. Se aclara que esa copropiedad le consta con identificación de todos los copropietarios, sus cuotas y domicilios. La STS citada por la sentencia que recurre ha sido simplemente silenciada por la demandada, fallo que proclama, no se olvide que en interés de ley (STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 20-9-2001, rec. 7238/2000) que "El sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es el propietario de los mismos, cuando de dicho derecho se trata y dado que los efectos traslativos del dominio, en caso de otorgarse escritura pública y si otra cosa no se acuerda en ella, se producen desde su formalización, el adquirente asume en ese momento la posición de sujeto pasivo del IBI, a quien le será exigible en el siguiente devengo, con independencia de que cumpla o no con su obligación de efectuar la declaración de la variación jurídica por cambio de titular y esta tenga acceso al catastro, todo ello sin perjuicio de la responsabilidad en que se haya podido incurrir por incumplimiento de dicha obligación. "

Por ello, cuando el art. 35.7 de la LGT establece que "La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa", posición de la demandada, inmediatamente después aclara que "Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido", y en el presente caso, la administración no conoce sólo a un titular, sino que conoce a todos ellos, sin discusión. Y como mínimo, el recurso anterior ha de operar como solicitud en forma del obligado tributario."

O lo que establece el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia de 30 de diciembre de 2013 en el fundamento de derecho cuarto:

“Pero esta regla general de solidaridad puede excepcionarse, tal y como prevé el art. 35.6 LGT (actual artículo 35.7 de la LGT), aquí aplicado por el TEAR, si ese deudor solidario -en este caso, el heredero del sujeto pasivo- solicita la división de la obligación tributaria de la que es sucesor entre los restantes sucesores en dicha obligación con los que le unía la solidaridad que ahora se rompe, siempre que dé cumplimiento a los requisitos exigidos, de forma indispensable, por el último inciso del párrafo tercero del art. 35.6 LGT, esto es, que el solicitante de la división “facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido”, que es lo que aquí ha ocurrido, sin que se encuentre razón alguna, insistimos, que impida aplicar esta excepción de la solidaridad, legalmente prevista con carácter indeterminado, por el mero hecho de que tal solidaridad traiga causa de una sucesión “mortis causa” en la obligación tributaria y no de cualquier otro supuesto.”

TRIBUNAL SUPREMO

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES. SENTENCIA DE 15 DE JUNIO DE 2016

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Antecedentes.*

El presente recurso trae causa de un procedimiento ordinario en el que se ejercitó acción de reclamación de cantidad en relación al importe del impuesto de bienes inmuebles relativo al año 2009, en el que se procedió a la venta de un inmueble. Solicita la parte actora el prorrateo de la cuota tributaria correspondiente al periodo impositivo del año 2009.

El juzgado de primera instancia estimó la pretensión ejercitada y condenó a la parte demandada al pago de 8562,14 euros.

La Audiencia Provincial revocó la resolución dictada en primera instancia y declaró en síntesis que de conformidad al contenido del artículo 75.3 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RCL 2004, 602) y los artículos 61 y 63 del mismo texto legal, son las entidades demandantes las únicas obligadas al pago íntegro de la cuota tributaria del aludido impuesto correspondiente al periodo impositivo del año 2009.

Interpone recurso de casación la parte demandante, articulando su recurso en un único motivo, justificando el interés casacional, por existir jurisprudencia contradictoria entre la Audiencias Provinciales en esta materia, en cuanto a la aplicación del artículo 63 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales en relación con el artículo 61.1 y 75.2 del mismo Real Decreto.

Cita las sentencias de la Audiencia Provincial de Asturias (sección 5.ª) de 12 de septiembre de 2001 (JUR 2001, 314323) y Audiencia Provincial de Madrid (sección 11.ª) y Audiencia Provincial de Valladolid (sección 1.ª) de 10 de noviembre de 2006 (JUR 2006, 284651), en el mismo sentido que la sentencia ahora objeto de recurso.

En sentido contrario cita las sentencias de la Audiencia Provincial de Jaén (sección 1.ª) de 22 de septiembre de 2000 (JUR 2000, 301237) y 9 de junio de 2000, Audiencia Provincial de las Palmas de 23 de diciembre de 2003 (JUR 2004, 60335), Audiencia Provincial de Madrid (sección 14.ª) de 6 de noviembre de 2007 (JUR 2008, 20652).

Segundo. *Hechos no controvertidos.*

Los demandantes vendieron el 16 de marzo de 2009 a la demandada (CEL), 155 plazas de garaje. EL IBI correspondiente al ejercicio de 2009 fue íntegramente abonado por las vendedoras, al serle reclamado por la autoridad tributaria. En el contrato, la transmisión se efectuaba refiriendo que las «fincas descritas están libres de cualquier tipo de cargas, gravámenes y limitaciones».

Consta en el contrato la siguiente estipulación:

«Estipulación quinta.- Serán de cuenta de la parte vendedora todos los arbitrios, tasas, impuestos, y cualesquiera otros que se deriven de la propiedad, conservación y mantenimiento de las fincas hasta el día de hoy».

Tercero. *Legislación aplicable.*

Establece el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (RCL 2004, 602) (LHL) de 5 de marzo de 2004 (BOE 9 de marzo de 2004):

«Artículo 61. Hecho imponible y supuestos de no sujeción.

»1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

- »a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- »b) De un derecho real de superficie.
- »c) De un derecho real de usufructo.
- »d) Del derecho de propiedad.

»Artículo 63. Sujeto pasivo.

»1. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho

que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto...

»2. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común.

»Artículo 75. Devengo y período impositivo.

»1. El impuesto se devengará el primer día del período impositivo.

»2. El período impositivo coincide con el año natural».

Cuarto. Causas de inadmisibilidad.

Opone el recurrido que la tesis del recurrente, entonces demandante, se sustentaba en que la estipulación quinta del contrato le facultaba para repercutir la parte proporcional del IBI. Sin embargo, en el recurso de casación abandona este argumento para incidir en la aplicación de la Ley de Haciendas Locales (RCL 2004, 602).

Esta Sala debe rechazar la causa de inadmisibilidad, pues, aún cuando fuera con carácter subsidiario, se citaba en la demanda la normativa de Haciendas Locales, y su repercusión, lo que de hecho tuvo respuesta en la sentencia del Juzgado y en la de la Audiencia Provincial.

Por otro lado, se cita con claridad la norma que ese entiende infringida, la doctrina contradictoria de las Audiencias, y la doctrina que se pretende de esta Sala.

Quinto. Motivo único.

Existencia de jurisprudencia contradictoria de Audiencias Provinciales en cuanto a la aplicación del art. 63 del Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el art. 61.1 y 75.2 del mismo Real Decreto.

Se pretende por el recurrente que el art. 63.2 de la LHL permite repercutir la carga tributaria, sin necesidad de acuerdo expreso, por lo que el impuesto deber soportarlo el dueño que lo sea en cada momento y por el tiempo que lo sea, salvo pacto en contrario. Añade que el momento del devengo tiene consecuencias tributarias pero no pueden generar efectos en el orden jurídico privado.

Sexto. Respuesta de la Sala.

Se estima el motivo.

A la vista de la normativa invocada y antes transcrita se deduce que el hecho imponible del IBI, en este caso, es la propiedad (art. 61 LHL (RCL 2004, 602)), sujeto pasivo es el propietario que lo sea al momento del devengo (art. 63), el devengo coincide con el primer día del año natural (art. 75).

Ya no discute el recurrente la interpretación de la estipulación quinta del contrato, por lo que queda indiscutida la afirmación de la sentencia recurrida de que las partes no pactaron expresamente la repercusión del IBI.

Pese a no existir pacto de repercusión, entiende el recurrente y algunas de las sentencias invocadas que puede repercutirse el IBI, salvo pacto, en contra.

Esta Sala entiende que:

- 1.- El tenor de la normativa fiscal referida es claro en cuanto al sujeto pasivo del impuesto y esto nadie lo discute, por lo que el abono del mismo corresponde en este caso a los demandantes, que fueron también vendedores y titulares a 1 de enero de 2009 (año de la venta).
- 2.- No se pactó expresamente la repercusión del impuesto.
- 3.- La venta se efectuó libre de cargas y gravámenes.
- 4.- Cuando el art. 63.2 LHL establece que «Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común», debe entenderse que el sujeto pasivo del impuesto, en este caso la vendedora, puede repercutirlo, sin necesidad de pacto.

El tenor del art. 63.2 LHL advierte de la posibilidad de repercusión, sin sujetarlo a pacto que lo permita, limitándose el precepto a establecer que el reparto del importe del impuesto se hará conforme a las normas de derecho común, que no son otras, en este caso, que las de la compraventa (art. 1445 y siguientes del C. Civil (LEG 1889, 27)), en virtud de las cuales la compradora debe considerarse propietaria desde el momento de la entrega el 16 de marzo de 2009 (art. 609 del C. Civil).

Sin perjuicio de ello, las partes podrán pactar la imposibilidad de la repercusión.

Por ello la regla general, en caso de ausencia de pacto en contrario, será que el vendedor que abone el IBI podrá repercutirlo sobre el comprador, en proporción al tiempo en que cada una de las partes haya ostentado la titularidad dominical y por el tiempo que lo sea.

Estimado el motivo de casación y asumiendo la instancia, debemos ratificar en todos sus términos el fallo de la sentencia del juzgado de primera instancia.

Séptimo. No procede imposición en las costas de la casación (arts. 394 y 398 LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892)).

Se imponen a la demandada las costas de la primera instancia y las costas de la apelación.

FALLO

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

1.º Estimar el recurso de casación interpuesto por Valdeobispo y Sierra del Almaraz S.L. y Gabinete Jurídico y Administrativo S.L. contra sentencia de 25 de junio de 2014 (JUR 2014, 244937) de la Sección Vigésimoquinta de la Audiencia Provincial de Madrid. 2.º- Casar la sentencia recurrida y asumiendo la instancia ratificamos el fallo de la sentencia de 31 de mayo de 2013 del Juzgado de Primera Instancia núm. 18 de Madrid 3.º- Se declara como doctrina jurisprudencial que el art. 63.2 de la Ley de Haciendas Locales (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) se ha de interpretar de forma que, en caso de ausencia de pacto en contrario, el vendedor que abone el IBI podrá repercutirlo sobre el comprador, en proporción al tiempo en que cada una de las partes haya ostentado la titularidad dominical y por el tiempo que lo sea. 4.º- Se acuerda la devolución del depósito para recurrir. 5.º- No procede imposición en las costas de la casación. 6.º- Se imponen a la demandada las costas de la primera instancia y las costas de la apelación.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE UNA SOCIEDAD. (CONSULTA V2069-15 DEL 2 DE JULIO DE 2015 DE 14 DE JULIO DE 2016)

Se produciría el devengo del IIVTNU por las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana que se produjeran como consecuencia de la liquidación de la entidad, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la sociedad liquidada.

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, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

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

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

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

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurran las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

APORTACIÓN NO DINERARIA DE DOS RAMAS DE ACTIVIDAD A UNA NUEVA SOCIEDAD, RECIBIENDO UNA PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL SOCIAL DE LA NUEVA ENTIDAD. (CONSULTA V2192-15 DEL 15 DE JULIO DE 2015)

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, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

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

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

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

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurran las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concurran las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto el aportante.

