

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

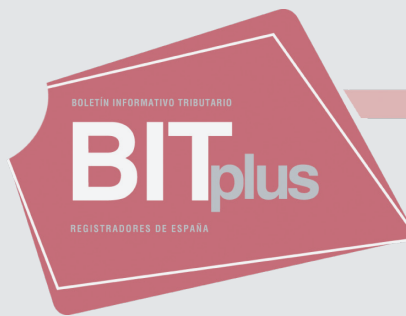
TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



MADRID

- Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre4

NOVEDADES AUTONÓMICAS

ANDALUCIA

- Resolución de 3 de enero de 2019, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía9

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

- Otra vuelta de tuerca sobre la aportación de prueba en los procedimientos de revisión. *Javier Bas Soria. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado*..16

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos 25
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....37

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana43

TRIBUTOS MUNICIPALES



NOVEDADES AUTONÓMICAS

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS: MADRID.....4

Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre4

NOVEDADES AUTONÓMICAS: MADRID

Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre

Artículo único. *Modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.*

Se introducen las siguientes modificaciones en el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre:

(...)

Diez. Se introduce un nuevo artículo 22 bis, que queda redactado del siguiente modo:

«**Artículo 22 bis Reducciones de la base imponible de adquisiciones inter vivos**

1. En las donaciones en metálico que cumplan los requisitos establecidos en el presente artículo, en las que el donatario esté incluido en los grupos I o II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o sea un colateral de segundo grado por consanguinidad del donante, se podrá aplicar una reducción del cien por ciento de la donación recibida, con el límite máximo de 250.000 euros.

A efectos de la aplicación del límite indicado en el párrafo anterior, se computarán todas las donaciones efectuadas por el mismo donante al mismo donatario en los tres años anteriores al momento del devengo, siempre que se destinen a los fines indicados en el apartado 2 de este artículo, de forma que no podrá superarse el límite de reducción establecido por el conjunto de todas las donaciones computables.

2. La reducción prevista en el párrafo anterior se aplicará sobre las donaciones en metálico que se

formalicen en documento público y en las que el importe donado se destine por el donatario, en el plazo de un año desde la donación, a uno de los siguientes fines:

- La adquisición de una vivienda que tenga la consideración de habitual.

A tal efecto, se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013.

- La adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de entidades que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral y Sociedad Cooperativa, en las condiciones a que se refiere el artículo 15 de esta ley.

- La adquisición bienes, servicios y derechos que se afecten al desarrollo de una empresa individual o un negocio profesional del donatario.

En el documento público en que se formalice la donación deberá manifestarse el destino de las cantidades donadas.

3. En el caso en que las cantidades donadas no llegasen a destinarse a los fines indicados en el plazo establecido, el donatario deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria sin aplicación de la reducción contenida en este artículo e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

La misma obligación tendrá quien recibe la donación para la adquisición de vivienda habitual en el caso de que la vivienda adquirida no llegue a habitarse efectivamente en el plazo de 12 meses desde su adquisición o construcción o no se habite efectivamente durante un plazo mínimo continuado de tres años, salvo que concurren las circunstancias indicadas en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013».

Once. Se modifica el artículo 25 que queda redactado del siguiente modo:

«*Artículo 25 Bonificaciones de la cuota*

Serán aplicables las siguientes bonificaciones:

1. Bonificación en adquisiciones mortis causa.

Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.

Los sujetos pasivos que sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del causante, incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior, aplicarán una bonificación del 15 por ciento, los de segundo grado, y del 10 por ciento, los de tercer grado, de la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. La bonificación a que se refiere este párrafo será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.

2. Bonificación en adquisiciones inter vivos:

1.º En las adquisiciones inter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.

Los sujetos pasivos que sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del donante, incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior, aplicarán una bonificación del 15 por ciento, los de segundo grado, y del 10 por ciento, los de tercer grado, de la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. La bonificación a que se refiere este párrafo será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.

2.º Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos».

Doce. Se crean dos subsecciones dentro de la Sección 1.a del Capítulo IV del Título I:

1. La subsección 1.a, denominada «Subsección 1.a. Tipos de gravamen», que incluye los artículos 27 a 30 del texto refundido.

2. La subsección 2.a, denominada «Subsección 2.a. Bonificaciones», que incluye los artículos 30 bis y 30 ter del texto refundido.

Trece. Se modifica el artículo 29 en el siguiente sentido:

1. Se modifica la letra b) del apartado 1, que queda redactada del siguiente modo:

«b) Que el inmueble constituya la vivienda habitual de la familia numerosa de la que sea titular el sujeto pasivo. Se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013».

2. Se añade un apartado 3 con el siguiente contenido:

«3. En el caso de que la vivienda adquirida no llegue a habitarse efectivamente en el plazo de 12 meses desde su adquisición o construcción o no se habite efectivamente durante un

plazo mínimo continuado de tres años, salvo que concurren las circunstancias indicadas en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013, el adquirente deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora».

Catorce. Se introducen dos nuevos artículos 30 bis y 30 ter, dentro de la Subsección 2.a de la Sección 1.a del Capítulo IV del Título I, que quedan redactados del siguiente modo:

«Artículo 30 bis Bonificación de la cuota tributaria por adquisición de vivienda habitual por personas físicas

1. Las personas físicas que adquieran un inmueble que vaya a constituir su vivienda habitual podrán aplicar una bonificación del 10 por ciento de la cuota tributaria en la modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» derivada de dicha adquisición.

A tal efecto, se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013.

2. La bonificación será aplicable, exclusivamente, cuando el valor real del inmueble adquirido sea igual o inferior a 250.000 euros.

En la determinación del valor real de la vivienda adquirida se incluirán los anejos y plazas de garaje que se transmitan conjuntamente con aquella, aun cuando constituyan fincas registrales independientes.

3. En el caso de que la vivienda adquirida no llegue a habitarse efectivamente en el plazo de 12 meses desde su adquisición o construcción o no se habite efectivamente durante un plazo mínimo continuado de tres años, salvo que concurren las circunstancias indicadas en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013, el adquirente deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

4. La bonificación contenida en este artículo será incompatible con la aplicación del tipo impositivo a que se refiere el artículo 29 de esta ley.

Artículo 30 ter Bonificación de la cuota tributaria por adquisición de bienes muebles y semovientes de escaso valor

Los sujetos pasivos que sean personas físicas que adquieran bienes muebles y semovientes cuyo valor real sea inferior a 500 euros aplicarán una bonificación del 100 por 100 de la cuota tributaria en la modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» derivada de dicha adquisición.

La bonificación no resultará de aplicación a las siguientes adquisiciones:

1.º Las realizadas por empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido si el bien adquirido se destina o afecta a la actividad empresarial o profesional.

2.º Las de bienes fabricados con metales preciosos efectuadas por personas que estén obligadas a la llevanza del libro-registro a que hace referencia el artículo 91 del Real Decreto 197/1988, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de objetos fabricados con metales preciosos.

3.º Las de vehículos que deban constar inscritos en el registro general o en cualquiera de los especiales o auxiliares a que se refiere el artículo 2 del Reglamento General de Vehículos aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre

Quince. Dentro de la Subsección 2.a de la Sección 2.a del Capítulo IV del Título I:

1. Se introduce un nuevo artículo 38 bis que queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 38 bis Bonificación de la cuota tributaria por adquisición de vivienda habitual por personas físicas

1º Las personas físicas que adquieran inmuebles que vayan a constituir su vivienda habitual podrán aplicar una bonificación del 10 por 100 de la cuota tributaria gradual en la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» derivada de las primeras copias de escrituras que documenten tales adquisiciones.

A tal efecto, se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013.

2º La bonificación será aplicable, exclusivamente, cuando el valor real del inmueble adquirido sea igual o inferior a 250.000 euros.

En la determinación del valor real de la vivienda adquirida se incluirán los anejos y plazas de garaje

que se transmitan conjuntamente con aquella, aun cuando constituyan fincas registrales independientes.

3º En el caso de que la vivienda adquirida no llegue a habitarse efectivamente en el plazo de 12 meses desde su adquisición o construcción o no se habite efectivamente durante un plazo mínimo continuado de tres años, salvo que concurran las circunstancias indicadas en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013, el adquirente deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

4º La bonificación contenida en este artículo será incompatible con la aplicación de la bonificación establecida en el artículo 38 ter de esta ley».

2. Se introduce un nuevo artículo 38 ter que queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 38 ter Bonificación de la cuota tributaria por adquisición de vivienda habitual por familias numerosas

1. Los sujetos pasivos que sean titulares de una familia numerosa y que adquieran inmuebles que vayan a constituir su vivienda habitual aplicarán una bonificación del 95 por 100 de la cuota tributaria gradual en la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» derivada de la primera copia de escrituras que documenten tales adquisiciones.

Para la aplicación de la presente bonificación será necesario cumplir los siguientes requisitos:

- Que el sujeto pasivo sea titular de una familia numerosa.
- Que el inmueble constituya la vivienda habitual de la familia numerosa de la que sea titular el sujeto pasivo. Se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013.

c) Que, en el supuesto de que la anterior vivienda habitual fuera propiedad de alguno de los titulares de la familia numerosa, la misma se venda en el plazo de dos años anteriores o posteriores a la adquisición de la nueva vivienda habitual. No será exigible este requisito cuando se adquiera un inmueble contiguo a la vivienda habitual para

unirlo a esta, formando una única vivienda de mayor superficie.

2. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, el concepto de familia numerosa es el establecido por la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas. La acreditación de la condición legal de familia numerosa se realizará mediante la presentación del título de familia numerosa, libro de familia u otro documento que pruebe que dicha condición ya concurría en la fecha del devengo.

3. En el caso de que la vivienda adquirida no llegue a habitarse efectivamente en el plazo de 12 meses desde su adquisición o construcción o no se habite efectivamente durante un plazo mínimo continuado de tres años, salvo que concurran las circunstancias indicadas en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013, el adquirente deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

4. La bonificación contenida en este artículo será incompatible con la aplicación de la bonificación establecida en el artículo 38 bis de esta ley».

Dieciséis. Se introduce un nuevo artículo 50 bis, dentro del Capítulo I del Título II, que queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 50 bis Exclusión de la obligación de presentación de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por adquisición de bienes muebles y semovientes de escaso valor

Los sujetos pasivos que realicen las adquisiciones de bienes a las que resulte de aplicación la bonificación contenida en el artículo 30 ter de esta ley no estarán obligados a presentar autoliquidación por el impuesto.

No obstante lo anterior, mantendrán la obligación de presentar la autoliquidación los adquirentes de bienes que deban ser objeto de inscripción en cualquier registro público».

Diecisiete. Se introduce un nuevo artículo 30 quater, dentro de la Subsección 2.ª de la Sección 1.ª del Capítulo IV del Título I, que queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 30 quater Bonificaciones en la cuota íntegra aplicable a los arrendamientos de vivienda

1. Los sujetos pasivos podrán aplicar una bonificación del 100 por ciento de la cuota derivada

del arrendamiento de viviendas que no se destinen al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, siempre que estén en posesión de una copia del resguardo del depósito de la fianza en la Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid formalizado por el arrendador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y en el Decreto 181/1996, de 5 de diciembre, por el que se regula el régimen de depósito de fianzas de arrendamientos en la Comunidad de Madrid, o bien posean copia de la denuncia presentada ante dicho organismo por no haberles entregado dicho justificante el arrendador.

La bonificación contenida en este artículo sólo resultará aplicable en relación con los contratos de arrendamiento en los que la renta anual pactada sea inferior a 15.000 euros.

2. Los sujetos pasivos que apliquen la bonificación contenida en el presente artículo no estarán obligados a presentar autoliquidación por el impuesto».

DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA. Entrada en vigor

Uno. Las disposiciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contenidas en los apartados dos a nueve del artículo único entrarán en vigor el 31 de diciembre de 2018 y serán de aplicación a todos los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018.

Dos. El resto de disposiciones de esta ley entrarán en vigor el 1 de enero de 2019.

Para consultar texto íntegro pinche en el siguiente link:

» <https://www.bocm.es/boletin>



NOVEDADES AUTONÓMICAS

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2019: ANDALUCÍA 10

Resolución de 3 de enero de 2019, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2019..... 10

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO 2019: ANDALUCÍA

Resolución de 3 de enero de 2019, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se da publicidad a las directrices generales del Plan de Control Tributario para 2019

El Plan de Control Tributario de la Agencia para el ejercicio 2019 está integrado por:

1. Los criterios generales del Plan, que se hacen públicos en la presente Resolución, donde se fijan y se definen las principales áreas de riesgo.
2. Los planes parciales de cada una de las áreas que tienen responsabilidad en el control tributario, como son la gestión tributaria, la inspección tributaria y la recaudación, que tienen carácter reservado según el artículo 116 de la Ley General Tributaria. Cada uno de los planes parciales configura el desarrollo de los principales sectores y líneas de actuación a efectuar por cada una de las áreas funcionales, con una previsión tanto de las actuaciones como de los objetivos y prioridades a ejecutar durante el ejercicio, así como su distribución entre los distintos ámbitos territoriales.
3. Las normas básicas de integración de los distintos planes parciales, donde se desarrollarán las medidas y procedimientos de coordinación y colaboración entre áreas.

De otro lado, en este ejercicio, como en el anterior, no podemos olvidarnos de los efectos de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ya que gran parte de la actividad de la Agencia durante este ejercicio, al igual que en el precedente, se dedicará a dar cumplimiento a las previsiones normativas respecto del derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas y de la tramitación electrónica de expedientes.

En virtud de lo expuesto, y en uso de las atribuciones que me están conferidas en el artículo 27 del Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, aprobado por el Decreto 4/2012, de 17 de enero, he acordado:

Aprobar las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario de 2019 que a continuación se enuncian, y ordenar su publicación en el «Boletín Oficial de la Junta de Andalucía», así como su difusión por cualquier otro medio que resulte adecuado para su general conocimiento.

I. Prevención del fraude. Información y asistencia

La estrategia de la lucha contra el fraude se organiza en primer lugar desde la prevención del mismo. Ello exige el diseño de una estrategia de asistencia a la ciudadanía que consiga reducir las cargas administrativas soportadas por los contribuyentes y favorecer el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, consiguiendo con ello prevenir el incumplimiento.

En 2019 se pretende potenciar la diversidad y la calidad de los servicios de información y asistencia prestados a los contribuyentes, priorizando el uso de las nuevas tecnologías que garantice a los contribuyentes la realización de trámites de forma más ágil y eficaz.

En este sentido, desde la Agencia se realizarán las siguientes actuaciones:

1. Un nuevo diseño de la web de la Agencia, mejorando la accesibilidad y la transparencia de la aplicación de los tributos y de los servicios de información y asistencia a la ciudadanía.
2. Se consolidarán y mejorarán las aplicaciones y los programas de ayuda que se encuentran en la web de la Agencia.
3. Una actualización continua de la información tributaria en la web. En este sentido, se mejorará el acceso y visibilidad a preguntas frecuentes, ampliando contenidos, actualizando de manera permanente los enlaces a normativa aplicable y potenciando la sistematización de la información tributaria con el propósito de facilitar su conocimiento.
4. Se garantizará el acceso a una información de calidad utilizando una terminología comprensible en la elaboración de las guías de los tributos que gestiona la Agencia.
5. Se pondrá en marcha un programa de educación cívico-tributaria con la finalidad primordial de transmitir valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras.
6. Se consolidará la prestación de servicios de información y asistencia de forma presencial en las oficinas de la Agencia mediante cita previa, minimizando los tiempos de acceso

de la ciudadanía a los servicios tributarios mediante la utilización de programas de ayuda.

7. Se mejorará, a través de campañas informativas, la difusión de servicios y utilidades que la Administración ofrece a la ciudadanía, dando a conocer las principales novedades fiscales así como las utilidades o programas de ayuda al contribuyente.
8. Se fomentará la colaboración social, potenciando un modelo de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias mediante la suscripción de convenios de colaboración con profesionales que actúen como representantes de la ciudadanía.

En definitiva, la estrategia de la Agencia desde la prevención se dirige a la mejora del cumplimiento de las obligaciones en período voluntario mediante una adecuada información y asistencia, intensificando la apuesta por la Administración electrónica, potenciando la utilización de programas de ayuda y ampliando el catálogo de los servicios dirigidos a los contribuyentes.

II. Investigación y actuaciones de comprobación del fraude tributario

Desde la perspectiva del control tributario se pretende acercar el momento de la reacción de la Administración tributaria frente a conductas fraudulentas dirigidas a la ocultación de la realización de hechos imposables o a la minoración de bases imponibles que tengan su origen en la infravaloración de bienes y, por supuesto, frente a la aplicación indebida de beneficios fiscales u otras conductas que supongan una incorrecta aplicación de los elementos cuantitativos del tributo, así como frente al fraude en fase de recaudación.

A tal efecto, es preciso reforzar las actuaciones de colaboración y coordinación entre las distintas áreas de la Agencia que desarrollan actuaciones de control.

Los datos obtenidos de las autoliquidaciones y declaraciones tributarias, relativas a bienes, derechos o negocios jurídicos de los ciudadanos; la información derivada de terceros como Notarios, Registradores de la Propiedad; así como las actuaciones de captación de información y la obtenida a través de los distintos mecanismos de cooperación con otras Administraciones Públicas, constituyen instrumentos esenciales para la detección de riesgos fiscales y para la selección óptima de los obligados tributarios que serán objeto de comprobación.

La explotación óptima de esa información, mediante herramientas informáticas, será objeto de refuerzo a lo largo de 2019. Para ello se intensificará el desarrollo de instrumentos informáticos que faciliten la identificación de perfiles de riesgo, utilizando toda la información disponible en las bases de datos de la Agencia, o aquella de la que pueda disponer. Esa identificación permitirá, no sólo el inicio de procedimientos de comprobación, sino también optimizar el tratamiento de la información sobre los resultados obtenidos.

La Agencia profundizará asimismo en la puesta en marcha de medidas que dirijan los recursos humanos y materiales hacia las actuaciones de mayor eficacia en la lucha contra el fraude, mediante la concentración a nivel central y regional de determinadas funciones y competencias, así como mediante el reforzamiento de las actuaciones de colaboración y coordinación entre las distintas áreas.

En particular, la Agencia Tributaria en el año 2019 centrará su actuación en los siguientes sectores o tipologías de fraude:

1. Control de presentación de autoliquidaciones, declaraciones informativas así como control y seguimiento de los supuestos de prórroga y suspensión de los plazos de presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como primera actuación de la Administración tributaria en aras a exigir el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones tributarias.
2. Investigación patrimonial de las personas físicas. La ocultación de patrimonios tanto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como en el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, precisa priorizar actuaciones dirigidas al descubrimiento de tales patrimonios. Para ello, la colaboración con otras Administraciones resulta esencial. Con ese objetivo se potenciará y continuará con el intercambio de información entre Administraciones Tributarias, especialmente con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La investigación se centrará en localizar todos aquellos bienes y derechos que no hayan sido declarados o que lo hayan sido parcialmente, con el objeto de la correcta integración de los mismos en la base imponible, aplicando las presunciones y, en su caso, las adiciones de bienes y derechos.

Dentro de la investigación patrimonial, cobra especial importancia el descubrimiento y valoración del patrimonio preexistente de los herederos y legatarios, como circunstancia relevante para aplicar reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En esta línea, se reforzará la investigación de la titularidad y propiedad de las cuentas corrientes y fondos del causante.

3. Actuaciones de control de beneficios fiscales en impuestos personales. La regularización de impuestos personales y progresivos, como el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, junto al control de beneficios fiscales, serán otras de las actuaciones que se continuarán llevando a cabo con especial intensidad. En estos impuestos, la existencia de importantes beneficios fiscales, tanto con relación a la vivienda habitual, como a la tenencia o transmisión de empresas o de participaciones en el capital de entidades, supone que se deba realizar una actuación intensiva de análisis de los mismos con el objeto de regularizar todos aquellos supuestos en los que no se cumplan los requisitos para obtener los beneficios

fiscales. Igualmente, los supuestos relativos a tenencia o transmisión de sociedades patrimoniales, sin que conste actividad económica por tratarse de mera tenencia de bienes, así como la existencia en el patrimonio de empresas o sociedades de bienes o derechos que no estén afectos a la actividad empresarial.

4. Traslados de residencia. La efectiva residencia en el territorio de una Comunidad Autónoma determina el punto de conexión y, por tanto, la obligatoriedad de tributar en dicho territorio por el Impuesto sobre el Patrimonio, así como por el Impuesto sobre Sucesiones y, en algunos casos, por la modalidad de Donaciones. Con la información suministrada por otras Administraciones, junto con actuaciones de control concretas, se intensificarán las actuaciones tendentes a la detección de posibles deslocalizaciones en el ámbito de estos impuestos, en especial por cambios del domicilio fiscal a otras Comunidades Autónomas que han aprobado importantes reducciones en la base imponible u otros beneficios fiscales, sin que conste traslado efectivo de su residencia habitual.
5. Actuaciones relativas a contratos y a otros negocios jurídicos simulados. En concreto, dar una formalidad aparente a un negocio jurídico tal como préstamo o transmisión onerosa cuando en realidad no existe aquél, por encubrirse operaciones lucrativas inter-vivos (donación). Se intensificará la realización de actuaciones concretas dirigidas a la tributación por el negocio jurídico real y no por el negocio aparentado o simulado.

En esta línea, se reforzará el control de los medios de pago de los excesos de adjudicación declarados en escritura pública.

6. Actuaciones relativas al sector inmobiliario. En cuanto a las transmisiones patrimoniales onerosas inter-vivos, se intensificarán las actuaciones centradas en el control de las operaciones y negocios jurídicos del sector inmobiliario, en las adquisiciones de valores mobiliarios a las que podría resultar aplicable el artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, en cuanto a su consideración como transmisión no exenta de gravamen. Igualmente se efectuará un especial control de aquellas operaciones que han tributado incorrectamente por el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando deben tributar por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, bien en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, o en los supuestos en los que no procede la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En esta línea, se continuarán las actuaciones relativas al control del cumplimiento de los requisitos exigidos para aplicar el tipo reducido en las adquisiciones efectuadas por los profesionales inmobiliarios, así como el tipo reducido

por adquisición de vivienda habitual por jóvenes y discapacitados.

7. Comprobación de bases imponibles. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, se continuará dedicando especial atención a la correcta declaración del valor de los bienes y derechos que son objeto de transmisión o de inmobiliarias.
8. En los Tributos sobre el Juego, se intensificarán las actuaciones dirigidas a la correcta tributación de la tasa fiscal sobre el juego relativa a las máquinas recreativas y de azar, así como al juego de bingo, las apuestas y los casinos de juego.
9. Actuaciones de Control en Tributos Propios. Se continuará prestando especial atención tanto a la correcta aplicación de beneficios fiscales en los Impuestos sobre vertidos a las aguas litorales y sobre emisión de gases a la atmósfera, como a la correcta determinación de la base imponible en éste último y en los Impuestos sobre depósitos de residuos peligrosos y sobre bolsas de plástico de un solo uso, en estrecha colaboración con la Consejería de Medio Ambiente.

Especial relevancia tienen las actuaciones intensivas y extensivas del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma dirigidas a la comprobación de las autoliquidaciones de los sustitutos del contribuyente y de los contribuyentes directos.

A través del control tributario se pretende, en síntesis, acercar el momento de la reacción de la Administración tributaria frente a conductas fraudulentas dirigidas a la ocultación de la realización de hechos imponibles o a la minoración de bases imponibles que tengan su origen en la infravaloración de los bienes. Y, por supuesto, frente a las dirigidas a la aplicación indebida de beneficios fiscales, a las que supongan una incorrecta aplicación de los elementos cuantitativos del tributo, así como al fraude en fase de recaudación.

III. Control del fraude en fase recaudatoria

El buen fin de las actuaciones de control tributario exige concentrar de manera especial los esfuerzos en la recaudación, especialmente, en el ámbito ejecutivo, cuando el deudor no ha atendido voluntariamente sus obligaciones, siendo el control del fraude en fase recaudatoria una de las prioridades de toda Administración tributaria.

Resulta especialmente importante insistir en que la gestión recaudatoria de los ingresos públicos atribuida a la Agencia no corresponde exclusivamente a sus órganos de recaudación, sino que su éxito precisa de la coordinación especialmente intensa con las unidades encargadas de las funciones de inspección o de gestión dependientes de la Agencia, así como del resto de Consejerías y Agencias gestoras de ingresos de derecho público.

La Adenda del Convenio por el que la Agencia Estatal de Administración Tributaria asumió la gestión en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público gestionados por la Comunidad Autónoma de Andalucía, firmado en 2018, introduce algunas modificaciones y mejoras en aras de garantizar una mayor eficacia en la gestión recaudatoria.

El control del fraude en esta fase irá dirigido a la potenciación de las siguientes actuaciones y mecanismos de prevención y control:

1. Coordinación de la actividad recaudatoria con los órganos de la propia Agencia responsables de la gestión de ingresos:

Por un lado, mediante la adopción de medidas cautelares de carácter provisional, con la finalidad de asegurar el cobro de la deuda, tanto en procedimientos de gestión como de inspección.

Por otro lado, con el tratamiento diferenciado de las deudas garantizadas mediante aval, certificado de seguro de caución o depósito de metálico.

2. Coordinación con los Agentes Recaudadores Externos (Diputaciones Provinciales y Agencia Estatal de Administración Tributaria).

3. Coordinación con órganos de la Consejería de Economía, Hacienda y Administración Pública que desarrollan otras funciones administrativas y de seguimiento de ingresos públicos.

4. Coordinación con órganos gestores de ingresos de derecho público de otras Consejerías y Agencias Públicas, prestando especial atención a la derivación de responsabilidad solidaria en periodo voluntario, al registro de presuntos responsables (solidarios y subsidiarios) y a la compensación.

5. Declaración de la responsabilidad solidaria, una vez producido el vencimiento, y de la responsabilidad subsidiaria tras la declaración de insolvencia del obligado principal y todos los responsables solidarios, salvo que la deuda esté asignada en gestión de cobro a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en cuyo caso la realizará ésta.

6. Análisis y control de la deuda, con el objeto de agilizar la ejecución de la misma, para lo cual, se intensificarán las actuaciones dirigidas especialmente al control de las paralizaciones y suspensiones, al control, seguimiento y coordinación de los Agentes recaudadores externos, y al control de deudas de especial relevancia.

7. Control de los procedimientos de apremio, potenciándose la notificación en origen de providencias de apremios y actuaciones de embargo y ejecución material. En este sentido, es importante la modificación del Convenio de recaudación ejecutiva, al que se añade en la Adenda una Base CUARTA (bis), en virtud de la cual se puede proceder al envío de deudas cuya providencia de apremio haya sido notificada por la Comunidad Autónoma.

8. Derivaciones de responsabilidad y procedimientos de recaudación frente a sucesores, especialmente en los

tributos gestionados por la Agencia Tributaria, y, en concreto, en el caso de afección de bienes.

9. Agilización de la tramitación de los aplazamientos y fraccionamientos y de los recursos contra actos del procedimiento recaudatorio, evitando su utilización como mero instrumento dilatorio de la exigencia de las deudas.

10. Control de deudores en proceso concursal, con especial atención a las liquidaciones vencidas respecto de las que no se ha dictado providencia de apremio por estar el obligado al pago incurso en un procedimiento concursal; a la conclusión de forma prioritaria de todos aquellos procedimientos abiertos; y a la puesta en conocimiento del Gabinete Jurídico de las posibles liquidaciones derivadas de los mismos.

11. Procedimientos de compensación. La implantación del sistema de centralización de los pagos facilitará la posibilidad de realizar compensaciones de pagos, tanto con devoluciones de ingresos como con otros pagos presupuestarios.

12. Procedimientos de revisión, en los que se vigilará especialmente la correcta adopción, vigencia y levantamiento de la suspensión de las liquidaciones recurridas.

13. Continuación de los controles sobre la actividad de deudores que hayan resultado insolventes, para detectar la posible solvencia sobrevenida o, en su caso, impulsar las acciones penales que pudieran corresponder por la presunta comisión de delitos de insolvencia punible.

IV. Colaboración entre la Agencia Tributaria de Andalucía con la Agencia Estatal de Administración Tributaria y otras Administraciones

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, consagra como principio esencial la colaboración entre las Administraciones Tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas, en particular el fomento y desarrollo de intercambios de información y planificación coordinada de las actuaciones de control sobre los tributos cedidos.

De acuerdo con dicha ley, el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria y los correspondientes Consejos Territoriales en el ámbito de cada Comunidad, son los órganos colegiados de coordinación de la gestión de los tributos cedidos, integrado por representantes de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas, a los que se atribuyen, entre otras, las funciones de concretar criterios uniformes y procedimientos comunes de intercambio de información y acordar las líneas básicas y directrices de ejecución de programas de control sobre los tributos cedidos.

La Agencia Tributaria de Andalucía, en el marco de los acuerdos adoptados en el seno del Consejo Superior y de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, potenciará los intercambios de información con trascendencia tributaria con las Administraciones tributarias del Estado y del resto de Comunidades Autónomas con la finalidad de incrementar la eficacia de la gestión tributaria, mejorar la asistencia a los contribuyentes y, singularmente, potenciar la lucha contra el fraude fiscal.

En este marco de colaboración entre Administraciones, para 2019, se consideran prioritarias las siguientes actuaciones:

1. Coordinación de las actuaciones en materia de información sobre los datos censales más relevantes de los obligados tributarios a través del Censo Único Compartido, base de datos consolidada de información censal obtenida por las Administraciones tributarias autonómicas y estatal, y en particular, a través del control de los domicilios declarados y sus modificaciones.
2. Aportación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la información necesaria para el control de las distintas deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como de los datos sobre familias numerosas y personas con discapacidad necesarios para los beneficios fiscales estatales.
3. Para el Impuesto sobre el Patrimonio y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mediante el cruce de información sobre la titularidad de bienes y derechos, incluidos los situados en el extranjero, y la identificación de contribuyentes no declarantes de dicho impuesto que estén obligados a presentar declaración.
4. Se continuará con la colaboración en los procedimientos de selección de las operaciones inmobiliarias más significativas que se consideren susceptibles de tributar por el concepto «Transmisiones Patrimoniales» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o, alternativamente por IVA, así como con el intercambio de información y la colaboración en materia de valoración de inmuebles.
5. Operaciones societarias más relevantes declaradas no sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por haberse acogido al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
6. Comprobación de los requisitos para el disfrute de la exención o bonificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por adquisición de vehículos por discapacitados y familias numerosas.
7. Realización de actuaciones de inspección coordinadas en materia de depósitos y activos financieros en entidades bancarias fuera del territorio nacional.
8. Remisión de información sobre los valores de transmisión de bienes y derechos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que hayan sido comprobados por las Administraciones tributarias autonómicas en el curso de procedimientos de control, dada la repercusión de este valor comprobado en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades.
9. Remisión de información sobre la constitución de rentas vitalicias, operaciones de disolución de sociedades y de reducción del capital social con atribución de bienes o derechos de la sociedad a sus socios, préstamos entre particulares y pagos presupuestarios antes de su realización, a efectos de proceder al embargo del correspondiente derecho de crédito en caso de que el acreedor mantenga deudas pendientes de pago con la Agencia Tributaria.
10. Comprobación de la adecuada tributación de los sujetos pasivos en las distintas figuras impositivas en virtud de la información remitida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre bienes y derechos situados en el extranjero.
11. Se promoverán actuaciones de comprobación de domicilios fiscales, de acuerdo con lo establecido en la Subsección II, Sección VII del Capítulo II, del Reglamento General de Aplicación de los Tributos.
12. Implantación efectiva de cauces de comunicación ágiles de aquellos pagos, presupuestarios o no, que los deudores hayan de recibir de ambas Administraciones y que puedan ser susceptibles de embargo por las mismas, y, en particular, de la adhesión por parte de la Agencia Tributaria de Andalucía al sistema automatizado de embargo de devoluciones tributarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a favor de sus deudores.
13. Colaboración entre ambas Agencias en los procedimientos de derivación de responsabilidad, en la adopción de medidas cautelares, así como en materia de personación en los procedimientos concursales.
14. Remisión de información relativa a adjudicaciones de bienes, tanto muebles como inmuebles, realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria como consecuencia de actuaciones de embargo, a favor de contribuyentes adjudicatarios con domicilio fiscal en Andalucía.
15. Intensificar el intercambio de información con otras Administraciones, especialmente Ayuntamientos, Ministerios y los propios Organismos de la Junta de Andalucía, a fin de obtener los datos e información necesarios sobre concesiones administrativas otorgadas en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
16. Colaboración con otras Administraciones tributarias mediante diligencias de colaboración con objeto de transmitir la información que se considere relevante detectada en los procedimientos de control.

Para consultar texto íntegro:

» <https://www.juntadeandalucia.es/boja/2019>



NOVEDADES AUTONÓMICAS

PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES 16

Otra vuelta de tuerca sobre la aportación de prueba en los procedimientos de revisión

JAVIER BAS SORIA. *Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado* 16

TEMAS FISCALES

Otra vuelta de tuerca sobre la aportación de prueba en los procedimientos de revisión

JAVIER BAS SORIA. *Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado*

1. La prueba en los procedimientos de revisión

Resulta una cuestión evidente la relevancia de la prueba en cualquier procedimiento, ya sea este administrativo o judicial. Evidentemente, la prueba alcanza mayor relevancia en un procedimiento de revisión, aunque sea este administrativo, en la medida en la que el órgano de resolución es un órgano independiente y separado del órgano que ha adoptado el acto que se revisa y, por lo tanto, mediante la prueba practicada debe obtenerse un juicio neutral sobre los actos revisados. Tal es el caso de los Tribunales Económico Administrativos, cuya función es garantizar el acierto de los procedimientos tributarios sobre los que conocen.

Esta relevancia de la prueba se constata de manera sencilla por su propia naturaleza. Así, la prueba puede definirse como aquel conjunto de operaciones que tratan de obtener la convicción psicológica del juzgador respecto a un dato procesal determinado, siendo el objeto de la prueba la demostración de aquellos datos fácticos que han de servir de fundamento a la resolución administrativa o judicial. De ahí que, como señalara en su día el Tribunal Supremo, la decisión administrativa ha de fundarse en una «situación fáctica probada» (STS 3-5-1991). Además, la actividad probatoria tiene rango de derecho fundamental consagrado por el artículo 24.2 de la Constitución Española.

La única norma que se refiere expresamente a la aportación de pruebas en el procedimiento de revisión en materia tributaria es el artículo 236.4 LGT, que dispone lo siguiente:

“Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso

bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas.”

Una mera lectura de este precepto permite afirmar que nada en la normativa limita la aportación de pruebas en vía de revisión; es más, se prevé expresamente la posibilidad de aportar pruebas relativas a hechos relevantes para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

Aunque no se prevea en el recurso de reposición una fase probatoria comparable a la de las reclamaciones económico-administrativas, lo que resulta lógico por la mayor sencillez de este procedimiento de revisión, el artículo 23 RR prevé que al documento de iniciación se acompañen los documentos en los que el recurrente funde su derecho, lo que en alguna medida puede considerarse como una habilitación a la aportación de pruebas sin limitación.

2. La doctrina TEAC relativa a la limitación a la aportación de pruebas en los procedimientos de revisión

Aunque, como hemos visto, no existe limitación legal a la aportación de pruebas en los procedimientos de revisión, el TEAC, en su función revisora, sentó una doctrina limitando la aportación de documentos y pruebas que no hubieran sido aportados en la vía precedente de aplicación de los tributos.

Esta doctrina se fundaba en la voluntad, lógica y compartible, de atajar situaciones de posible fraude procesal y de abuso de Derecho por parte del contribuyente, pues los TEA, que tienen encomendada una función exclusivamente revisora, carecen de las facultades y la posibilidad de comprobar la realidad de muchos documentos y otras pruebas que les sean presentados, y cuando señalamos esta falta de posibilidad de comprobar la realidad no nos referimos exclusivamente a la verificación de la exactitud

del documento, sino, y mucho más importante, a la realidad factual que existe detrás del documento.

Así, el ejemplo más sencillo de cuanto se expone, sería el caso de la aportación de una “factura falsa” ante el órgano de revisión, para acreditar un gasto que se haya excluido en vía de aplicación de los tributos por la falta de aportación del documento que justifique la deducción de un gasto o la cuota. La aportación de ese documento probablemente hubiera determinado una actuación de comprobación, pues como sabemos, la comprobación de la falsedad de las operaciones documentadas en una factura exige una prueba presuntiva integral, basada en datos obrantes en las bases de datos de la AEAT, requerimientos de información, documentación relativa a los pagos y otros elementos de prueba. Tales comprobaciones no pueden realizarse por el órgano revisor, por carecer de facultades para ello y por exceder a la facultad revisora, ya que se trataría de construir un argumento nuevo por el que mantener el acierto del acto administrativo. Además, la comprobación de la falsedad de las facturas que justifican deducciones puede llevar a consecuencias más gravosas para el contribuyente que las deduce que la mera omisión de la presentación del justificante.

Por todo ello, como señalamos, esta doctrina debe considerarse, al menos en su génesis, como una consecuencia lógica de la separación de vías entre los órganos de aplicación de los tributos y los órganos de revisión y la función exclusivamente revisora encomendada a estos últimos.

Esta doctrina se afianzó por resolución TEAC de 30/09/2005 (RG: 1274/2003), en la que se ratificaban dos precedentes anteriores, y cuyo criterio se reiteró en muchas posteriores, entre otras, en resoluciones de 16 de mayo de 2007 (R.G. 01347/2006) y de 16/02/2012 (RG 2571/2010). En concreto, en la resolución de 30/9/05 se señala lo siguiente:

“A este respecto, este Tribunal Central ha sentado la doctrina de que, salvo circunstancias excepcionales, que no concurren en el presente caso, las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión competente, manteniendo el criterio de que el procedimiento de las reclamaciones económico administrativas no es el momento procesal oportuno para aportar las pruebas que debieron serlo en el procedimiento de inspección y comprobación, ya que con ello se pretende sustraer de este procedimiento la función básica que lo justifica, que es contrastar, analizar e integrar con el resto la información y justificación aportada por el contribuyente permitiendo con ello llegar a las consiguientes conclusiones. En este sentido este Tribunal Central concretamente, en Acuerdos de 14 de septiembre de 2001 y 21 de abril de 2005 (R.G. 777-97 y 2493-02), establecía este Tribunal Central que el obligado tributario no puede pretender que en vía económica administrativa se tengan en cuenta hechos que no manifestó ante

la Inspección. En efecto, las relaciones jurídicas entre los obligados y la Administración tributaria se encauzan en procedimientos legalmente regulados, de manera que ni el de inspección puede confundirse con el de revisión, ni cabe mezclar las finalidades o la actividad administrativa propia de uno u otro: a la Inspección le corresponde la investigación y comprobación de los hechos determinantes de las liquidaciones tributarias (art. 140 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963), mientras que la revisión económico administrativa ha de referirse a la valoración que de tales hechos haya determinado el acto que se impugne. Por tanto, no puede quedar al arbitrio de los obligados tributarios el procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses.”

Quizá, lo más llamativo de la resolución son sus términos, en los que la limitación a la aportación de nuevas pruebas se pronuncia de forma categórica y absoluta, sin hacer una mínima referencia o restricción en los términos en los que habíamos propuesto al plantear una posible justificación de esta doctrina.

Ciertamente, al menos en los estadios iniciales de la aplicación de este criterio, la Administración lo utilizó de forma cautelosa. Especialmente los Tribunales Económico-administrativos, que la invocaban, exclusivamente, para tratar de atajar situaciones de posible fraude procesal y de abuso de Derecho por parte del contribuyente, tales como las que hemos expuesto.

No obstante, con el correr de los tiempos, los órganos de aplicación de los tributos fueron extendiendo su invocación, llevándola a cualquier supuesto en el que se pretendiera la aportación de la prueba una vez dictado el acto de resolución.

Así, por ejemplo, hemos podido ver esta doctrina invocada en supuestos en los que se había requerido por un órgano de gestión la aportación de los Libros Registro de IVA y, cuando por la razón que fuera no se habían aportado, dictándose una liquidación en la que se excluían la totalidad de las cuotas soportadas, por falta de justificación de los requisitos formales para las deducciones, el obligado tributario presentaba tales libros registro y hasta los justificantes de las anotaciones en el recurso de reposición.

Especialmente desacertado nos parece la aplicación de esta doctrina en un caso como el descrito, ante un procedimiento de aplicación de los tributos en el que, por una razón u otra, no había habido audiencia efectiva del contribuyente, invocándose en el recurso de reposición; pues si bien es cierto que el en fase de revisión el órgano competente adolece de las mismas limitaciones para la comprobación que hemos expuesto para los TEA, se trata del propio órgano que ha seguido las actuaciones de comprobación y puede, de forma más sencilla, retomar las actuaciones inquisitivas y llegar a la resolución más ajustada a Derecho y no solo una basada en la falta de documentación acreditativa de lo que se quería probar.

El propio TEAC pareció en cierto momento dispuesto a ampliar la aplicación de esta doctrina, amparando esta restricción en el recurso de reposición que precisamente acabamos de cuestionar. Así, en resolución de 19/10/2012 (RG: 3705/2010) se dice:

“Y es que, en nuestro caso, si bien se atendió el requerimiento efectuado y se aportaron las facturas relativas a los servicios de transporte, no se aportó nada de lo solicitado en relación con los servicios de alojamiento y business services. La ausencia de la justificación documental del gasto a través del original de la factura impide el ejercicio del derecho a la devolución a través del régimen especial previsto en el artículo 119 de la LIVA.

En este sentido, debemos afirmar que, no sólo el interesado dispuso de un tiempo suficiente para aportar la documentación, sino que durante ese tiempo aportó la documentación que quiso y no toda la solicitada. Es a la vista del Acuerdo de devolución parcial cuando, en el plazo para recurrir, aporta la restante documentación, en este caso las facturas de alojamiento y business services.

Aceptar la posibilidad de aportar los documentos requeridos en este momento, convertiría al recurso de reposición en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, pues implicaría prolongar la tramitación del iniciado con la presentación de la solicitud de devolución efectuada en su día.

La documentación aportada y alegaciones efectuadas por el interesado en el procedimiento de revisión no subsanan por sí solos la falta de atención completa del requerimiento efectuado por el órgano liquidador en el procedimiento de gestión que desemboca con la resolución en la que se deniega de forma parcial la devolución solicitada.

No se trata, en consecuencia, de un llevar el rigor formal hasta sus últimas consecuencias, sino de atender a la naturaleza y finalidad de cada procedimiento, que quedarían desdibujadas si en el curso de los de revisión se aceptaran nuevos documentos no aportados antes (pudiendo haberlo hecho) y que fueron requeridos desde un primer momento.”

Este criterio levantó fuertes críticas entre la mejor doctrina. A título de ejemplo, podemos citar al profesor Sánchez Pedroche¹, que entre otras muchas críticas a este criterio formula la siguiente:

“Pero es que, además, la imposibilidad de aportar pruebas supuestamente no entregadas con anterioridad en fase inspectora, constituye la resurrección de un rancio problema completamente superado, cuya respuesta puede encontrarse en la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) (Ley 29/1998) al recuperar para la jurisdicción la totalidad de la función jurisdiccional

conforme a los propios términos y principios que la informan, en el sentido de la plena defensa del derecho de las partes a aportar y practicar cuantas pruebas estimen conducentes a la defensa de sus pretensiones. Eso mismo resultaba ya de la aplicación de los artículos 74 y 75 de la LJCA de 1956, en los que el desarrollo de la fase de prueba quedaba supeditada al cumplimiento de dos únicos requisitos: la «disconformidad en los hechos» y su «indudable trascendencia, a juicio del Tribunal, para la resolución del pleito»; requisitos enteramente al margen, pues, de lo que previamente hubiera acontecido en la vía administrativa, es decir, de lo que se hubiese aportado o dejado de aportar por parte del ciudadano. Solución que era además la que se imponía desde la propia concepción del proceso contencioso-administrativo que, en términos de la Exposición de Motivos de la Ley, «no es una casación, sino, propiamente, una primera instancia jurisdiccional» ante la que «se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes, cuya misión es examinar las pretensiones que deduzca la actora por razón de un acto administrativo».

Una solución, por otra parte, que se refuerza con la entrada en vigor del artículo 24 de la CE, pues, como ha afirmado el profesor García de Enterría, la «idea de un proceso al acto ha concluido en España. El contencioso no es, en modo alguno, un proceso al acto, o de protección de la sola legalidad objetiva; es un proceso de efectiva tutela de derechos, los del recurrente y los de la Administración entre sí confrontados». Idea en la que han insistido otros cualificados miembros de la doctrina administrativa. El profesor Borrajo Iniesta, insiste en que el planteamiento que niega la prueba en vía procesal por no haberse previamente intentado en la vía administrativa, es hoy absolutamente contrario a los términos del artículo 24 de la Carta Magna, concretamente al derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa.”

En un momento posterior, el TEAC pareció limitar la doctrina a la que estamos haciendo referencia, introduciendo una necesaria ponderación entre, por una parte, la obligación de atender a requerimientos y la facultad de dictar resolución con los documentos aportados y, por otra parte, el derecho a la tutela judicial efectiva, para garantizar que la resolución que se dicte se ajuste a los razonamientos que proponíamos, al principio del presente apartado, como razones que pueden justificar esta limitación.

Así, podemos destacar como ejemplos de esta matización de la doctrina sobre la limitación de la aportación de datos la resolución de 23/01/2014 (RG 761/2012), cuyo criterio se reitera en otras resoluciones, como, por ejemplo, la de 20/03/2014 (RG 4904/2011) Así dice la resolución de 23/01/2014:

“El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la Ley común a todos los procedimientos

¹ Sánchez Pedroche, J.A.: “A vueltas con los problemas de la prueba en Derecho tributario”; Revista de Contabilidad y Tributación nº 325, pp. 47-72; Ed, CEF, 2010.

administrativos (Ley 30/1992), entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la cual “no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho”. Esta norma contiene una regla que no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la Ley no ampara el abuso del derecho (artículo 7.2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe que dicho principio tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal.

Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de tutela judicial efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales.

El equilibrio entre ambos principios pasa por el hecho de que se constate el presupuesto del artículo 112 de la Ley 30/1992, esto es, y en lo que al presente caso interesa, que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponer de ellos o estar en condiciones de hacerlo a lo largo del procedimiento, se sustrajeran del mismo para ser aportados en ulterior recurso de reposición.

En el presente caso, la entidad reclamante atendió el requerimiento efectuado mediante la aportación de las facturas relativas a los bienes y servicios adquiridos, es decir, se aportaron medios de prueba en los términos indicados en el requerimiento, tal como se indica en el antecedente de hecho primero de esta resolución. No obstante, no se aportó aclaración de las operaciones realizadas en España ni del destino de los bienes y servicios adquiridos, y es precisamente en la ausencia de esta información, que se califica como de simple aclaración, en la que la Administración tributaria fundamenta la denegación de la solicitud de devolución controvertida.”

3. Pronunciamientos del tribunal supremo en relación con la doctrina del teac sobre la limitación del derecho a la aportación de pruebas en el procedimiento de revisión

En el estado que hemos examinado en el punto anterior se encontraba la cuestión, cuando el Tribunal Supremo examinó la citada doctrina.

Ciertamente, existían precedentes en los que diversos TSJ se habían pronunciado contra la aplicación de la citada

doctrina, entendiéndose que no debería existir tal limitación. A título de ejemplo, por ser sentencias de contraste utilizadas en el recurso de casación número 1936/2013, resuelto por el Tribunal Supremo en sentencia de 24 de junio de 2015, a la que después nos referiremos, podemos citar la del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de junio de 2012 (recurso número 1934/2009) o la del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 4 de febrero de 2013 (recurso número 1050/2009). No obstante, también existían pronunciamientos en sentido contrario, entendiéndose correcta la limitación a la aceptación de pruebas no aportadas en los procedimientos de aplicación de los tributos, tales como la sentencia de la Audiencia Nacional que se recurre en el mencionado recurso de casación número 1936/2013.

La primera sentencia a tomar en consideración es, como ya hemos dicho, la del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2015 (recurso de casación número 1936/2013), relativa al caso de un empresario no establecido en TAI que presentó solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas en el ejercicio 2007.

Dicha solicitud fue desestimada también por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria al entender que la solicitante no había aportado justificante, factura, documento o cualquier otro medio admisible en Derecho que probase que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España estuviesen afectos a operaciones que otorgaran derecho a la devolución solicitada en los términos establecidos en el art. 119 de la LIVA, después de haber sido requerido para que aclarase de forma detallada tal extremo.

El interesado formuló recurso de reposición, justificando su actividad y la procedencia de la devolución solicitada. Dicho recurso se entendió desestimado por silencio administrativo negativo.

Contra esta desestimación presunta se presentó la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue igualmente desestimada al entender el citado Tribunal que no se había acreditado en el procedimiento de aplicación la procedencia de la devolución solicitada, aunque se había acreditado en sede de reposición.

Contra la resolución del TEAC se interpuso un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que, en sentencia de 16 de mayo de 2013 (recurso número 512/2011), estimó el recurso interpuesto.

La Abogacía del Estado recurrió en casación ordinaria dicha sentencia, fundándose, precisamente, en que la documentación justificativa de su derecho fue aportada por el interesado en el recurso de reposición, cuando había sido expresamente requerida en el procedimiento de aplicación de los tributos, y cuando ya se había dictado la resolución desestimatoria. Entiende el Abogado del Estado que permitir tal aportación de la documentación en fase de revisión dejaría en manos del contribuyente la tramitación del procedimiento

administrativo, así como acreditar los requisitos para que le sea reconocido un derecho, cuando él lo estime oportuno, y no cuando la Administración le requiera para ello.

La sentencia dictada no puede ser más clara. Así se dice en la misma:

“En el asunto que decidimos, lo único que se discute es si la aportación de la documentación con posterioridad al requerimiento formulado por la Administración es ajustada a derecho, teniendo presente que dicha documentación justificaba materialmente la devolución pretendida.

No se discute la corrección sustantiva de esa documentación que se acepta. Tampoco el momento temporal de su aportación, que en este caso fue presentada ante la Administración aunque después del plazo inicial ofrecido, según afirma la sentencia de instancia, extremo que tampoco se cuestiona.

En estas condiciones es evidente que la pretensión actuada tenía que ser estimada, como así hizo la sentencia impugnada, pues resulta evidente que se cumplen todos los requisitos materiales para entender ajustada a derecho la devolución solicitada, cuya procedencia sustantiva, insistimos, no ha sido cuestionada por la Administración en el proceso.

Estamos en presencia de una de las cuestiones básicas del proceso contencioso, en la que se pone de relieve la absoluta necesidad de distinguir el objeto del proceso contencioso: pretensiones formuladas en el proceso -en este caso devolución de cantidad- cuya procedencia es indiscutible, y, en contraposición, la conformidad a derecho del acto administrativo impugnado. Lo que constituye el objeto del proceso no es si el acto administrativo impugnado es ajustado a derecho, sino si la pretensión actuada, en este caso, la devolución solicitada, es procedente.

La respuesta al problema litigioso la da la decisión sobre la procedencia de la pretensión de devolución actuada. Es esta la cuestión a resolver. Ello explica que tenga que ser estimado el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto, y desestimado el Recurso de Casación formulado por el Abogado del Estado.

Procede, en consecuencia, desestimar el Recurso de Casación interpuesto por el Abogado del Estado.”

Esta primera sentencia, aunque evidentemente constituía un posicionamiento claro del Tribunal Supremo contra la doctrina del TEAC, no constituía jurisprudencia, por ser un primer pronunciamiento, y además, al dictarse contra un recurso planteado por el Abogado del Estado y desestimado, no ofrecía una formulación clara del criterio jurisprudencial a seguir.

La afirmación clara de la citada jurisprudencia vino con la ya mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2015, dictada en el recurso de casación número 1936/2013.

Se plantea en la misma el caso de una entidad no residente, que presentó en noviembre de 2008 una solicitud

de devolución de las cuotas del IVA soportadas como empresario no establecido en el TAI al amparo de lo previsto en el artículo 119 LIVA. En ejercicio de la facultad prevista en el artículo 119.7 LIVA, que prevé la posibilidad de solicitar la aportación de información adicional y los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria emitió requerimiento de información, ya que el solicitante figuraba como exportador y como sujeto que había realizado entregas intracomunitarias, operaciones que excluyen de la aplicación del procedimiento especial del citado 119 LIVA. Notificado dicho requerimiento, no fue atendido en plazo. Por esta causa, es decir, por no haber acreditado su derecho a la devolución, se dictó resolución denegando la devolución solicitada.

Contra dicha resolución se presentó recurso de reposición, formulando diversas alegaciones y aportando documentación justificativa de su derecho, esencialmente, que las exportaciones y entregas intracomunitarias se referían a un periodo posterior a aquel para el que se solicitaba la devolución, en concreto, el ejercicio 2009. Dicho recurso fue desestimado, fundándose en la falta de acreditación de su derecho en el procedimiento de aplicación de los tributos.

Contra la desestimación se interpuso reclamación económica administrativa ante el TEAC, que fue nuevamente desestimada, confirmando la resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por no acreditar de manera fehaciente el derecho a la obtención de las cuotas satisfechas por el procedimiento establecido en el artículo 119 LIVA.

Contra esta resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional en el que nuevamente se desestimó la pretensión de la entidad, confirmando la resolución del TEAC, por considerar que no resulta procedente la aportación de documentación que ampara el derecho del contribuyente en el recurso de reposición, ya que la misma debió aportarse en el procedimiento administrativo de aplicación de los tributos en el que se examinaba la procedencia de su derecho a la devolución; sin que dicha aportación pueda producirse en un momento posterior, sea en vía administrativa, sea económico-administrativa ni tan siquiera en vía judicial.

Contra la citada sentencia se interpuso un recurso de casación, cuya sentencia establece de forma clara que debe aceptarse la documentación aportada por el contribuyente una vez finalizado el procedimiento de aplicación de los tributos y en la que se funde su derecho. Cita en su conclusión la sentencia del propio Tribunal Supremo de 24 de junio de 2015, que hemos transcrito en párrafos anteriores.

Tras el establecimiento claro y reiterado de la jurisprudencia, restaba quizá por aclarar si cabía entender que el pronunciamiento del Tribunal Supremo alcanzaba solo a la doctrina a la que nos referíamos con la resolución TEAC de 30/09/2005, que limitaba en todo caso la aportación

en los procedimientos de revisión de cualquier tipo de prueba del derecho del contribuyente, o si por el contrario alcanzaba también a la doctrina matizada que ejemplificábamos con la cita de la resolución de 23/01/2014, que exigía una ponderación en cada caso ponderación entre, por una parte, la obligación de atender a requerimientos y la facultad de dictar resolución con los documentos aportados y, por otra parte, el derecho a la tutela judicial efectiva.

Hasta esta duda parecía resuelta con una nueva sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 10 de septiembre de 2018, dictada en recurso de casación nº 1246/2017.

En esta sentencia se plantea también el caso de una entidad no residente, que formuló una solicitud de devolución al amparo del artículo 119 LIVA.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria formuló sendos requerimientos para la aportación de los originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución y la aclaración detallada de las operaciones realizadas en España. La entidad, aunque contestó el requerimiento, no aportó la documentación solicitada, indicando que se trataba de una entidad no residente y que tenían problemas localizando la documentación requerida. La Administración dictó resolución desestimando la devolución solicitada.

A continuación, la entidad no residente formuló recurso de reposición, acompañando una muestra de facturas emitidas por los servicios de arrendamiento prestados. La Oficina Nacional de Gestión Tributaria comunicó a la entidad que para poder resolver tales recursos la entidad debía remitir la documentación relativa al destino de los bienes y servicios adquiridos, a la prueba de la afectación a su actividad de los servicios recibidos, a la constatación de su condición de sujeto pasivo del IVA en Alemania, a la acreditación del porcentaje de prorrata aplicable y a las autoliquidaciones presentadas en dicho país. Ante la falta de aportación de la misma, se dictó acuerdo desestimatorio de los recursos de reposición, por considerar que correspondía a la entidad la carga de la prueba del derecho a la devolución de las cuotas soportadas, sin que lo hubiera efectuado.

Posteriormente se presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAC, acompañando determinada documentación de la que había sido requerida: facturas de prestación de servicios, contratos de arrendamiento financiero, certificados oficiales expedidos por autoridades alemanas de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción y diversas declaraciones periódicas de IVA. El TEAC, no obstante, desestimó la reclamación, indicando, tal y como resalta el Tribunal Supremo, que “[su] facultad de examinar la documentación no aportada en vía de gestión y aportada ahora en vía de revisión económico-administrativa excede de sus facultades revisoras”.

La impugnación jurisdiccional del fallo se siguió ante la Audiencia Nacional (AN), que resolvió haciendo suyos los argumentos del TEAC, al considerar que lo requerido

se pudo y se debió (porque fue requerido por dos veces) aportar en momento procedimental oportuno, ya que otra cosa supondría dejar al arbitrio de los obligados tributarios la determinación del procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan dar razón a sus intereses. Apoyó además esta conclusión en la aplicación supletoria del artículo 112 LRJAP, que disponía que “no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho”.

El TS, en su sentencia, niega la aplicabilidad del artículo 112 LRJAP, por considerar que existe una regulación completa en materia de revisión tributaria que no exige ser completada con la regulación administrativa general, y que en la normativa tributaria no se limita en medida alguna la aportación de documentación en los procedimientos de revisión. A partir de este punto se remite a su jurisprudencia anterior, y particularmente a su sentencia de 20 de abril de 2017 (a la que antes nos hemos referido), en la que se reconoce la posibilidad de aportar en vía de revisión cualquier documentación en la que el recurrente funde su derecho, lo que resulta también aplicable al caso que se plantea en esta nueva sentencia.

Una única e importante limitación introduce el TS: el límite se establece en la buena fe del recurrente. Únicamente en los casos en los que se documente en el expediente que la falta de aportación se debió a un abuso de derecho, que nunca pueden amparar las normas, podrá rechazarse la aportación de la documentación que no fue objeto de aportación en fase de aplicación de los tributos y que, sin embargo, se aporta en fase de revisión.

Recogemos, por su importancia y claridad, el pronunciamiento del Tribunal sobre esta cuestión:

“Con lo razonado en el fundamento anterior estamos en condiciones de dar respuesta a la primera de las cuestiones que nos suscita la Sección Primera de esta Sala: consideramos posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar -al adoptar su resolución- tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente.

La respuesta expresada es, obvio es decirlo, resultado de la configuración legal del procedimiento económico administrativo y de nuestra jurisprudencia (que ahora confirmamos) en relación con la extensión y límites de la revisión, tanto en sede económico-administrativa, como en vía jurisdiccional, supuestos ambos en los que las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso,

judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones -fácticas y jurídicas- que resulten necesarias para llegar a aquella decisión.

Los límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos -y a las relaciones entre particulares y de éstos con la Administración- del principio general que impone que los derechos se ejerciten “conforme a las exigencias de la buena fe”, sin que la ley ampare “el abuso del derecho” (artículo 7 de nuestro Código Civil).

Ahora bien, en la medida en que tales límites constituyen una excepción al principio general de la plenitud de la cognición a efectos de dispensar debidamente la tutela pretendida, el comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita.”

Como apuntábamos anteriormente, este pronunciamiento parecía zanjar toda posible duda sobre su alcance. Por una parte, no se trataba ya de un procedimiento seguido sin audiencia y en el que no se hubiera tenido oportunidad de aportar la documentación, sino de falta de aportación de una documentación requerida en varias ocasiones y relevante para el acierto de la resolución. De hecho, en el recurso de reposición no se impidió la aportación invocando esta doctrina, sino que se requirió nuevamente documentación complementaria para tratar de establecer si, efectivamente, tenía o no derecho el contribuyente a lo solicitado. Por otra parte, el TEAC no se limita a constatar esta falta de aportación de lo requerido, si no que, recogiendo lo que manifestábamos al comienzo de este artículo como razón última justificativa de la doctrina, constata que excede de sus funciones revisoras la verificación del acierto de la resolución a partir de lo aportado en la reclamación económico-administrativa y que ya había sido requerido y negado por la entidad en el procedimiento de aplicación e los tributos.

Pues bien, a pesar de estas circunstancias, el Tribunal Supremo reafirma su jurisprudencia, demostrando que no ya lo que veíamos como formulación amplia del criterio del TEAC, sino su formulación estricta, ponderando lo realmente ocurrido y la afectación al contenido de la resolución, son contrarios a aquélla. Quizá lo único que nos resulta llamativo es la invocación del Tribunal Supremo a los casos en los que en el expediente quede acreditada la mala fe del contribuyente y el abuso de su propio derecho, no porque esta declaración nos parezca menos acertada, sino porque si no vemos ese abuso en el relato de hechos de lo acontecido en el asunto al que se refiere la sentencia, parece difícil que encontremos casos más claros de negativa absurda a la aportación y aportación fuera de lugar y momento.

4. La aplicación por el TEAC de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Como hemos avanzado, podía pensarse que tras el pronunciamiento claro del Tribunal Supremo en las sentencias a las que hemos hecho referencia, la doctrina del TEAC se limitaría a cambiar de dirección y recibir el criterio jurisprudencial, como tantas veces ha ocurrido antes de ahora en otras cuestiones.

No obstante, recientemente el TEAC ha tenido ocasión de pronunciarse en resolución de fecha 15/10/2018 (R.G. 4228/2017) sobre el alcance de esta jurisprudencia en vía económico-administrativa.

Se trata de un caso donde se discute sobre la deducibilidad y activación de determinados gastos relacionados con un inmueble transmitido por una sociedad mercantil, que formarían parte de su valor de adquisición, por lo que lógicamente se reduciría el resultado obtenido.

Entre otros gastos cuestionados en el acuerdo de liquidación, se plantea ante el TEAC la incorporación de determinados pagos por obras de alcantarillado, que se pretenden justificar por unas facturas que se presentan, por primera vez, ante el TEAC. Este Tribunal, en su resolución, luego de referirse a la doctrina del Tribunal Supremo, señala que la aportación de pruebas ante los órganos económico-administrativos debe “atemperarse” a los supuestos en los que las pruebas aportadas acrediten la realidad material de lo que se cuestiona, sin que pueda extenderse a otros supuestos en los que debe realizarse una labor de comprobación para verificar la realidad de lo que se pretende demostrar con la prueba presentada.

Así dice la resolución citada en el fundamento jurídico séptimo:

“(…)

Por otra parte, aporta la recurrente una serie de facturas relativas a unas obras de alcantarillado efectuadas por el Ayuntamiento de ... en el año 2001, y reformas efectuadas por el proveedor Jx..., asimismo en el ejercicio 2001, que suponen, según la recurrente, una elevación en el valor de adquisición del inmueble sito en

Dichas facturas no habían sido aportadas durante la tramitación del procedimiento de comprobación e investigación, sino que se aportan por primera vez ante el Tribunal de instancia.

Al respecto, debemos hacer alusión a las sentencias del Tribunal Supremo, de 20-04-2017 (recurso de casación para unificación de doctrina 615/2016) y 10-09-2018 (recurso de casación 1246/2017), en la que se ha matizado la posibilidad de aportación de prueba una vez concluido el procedimiento inspector, tratando de evitar la rigidez de entender que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, lo que entiende superado.

(...)

Ahora bien, naturalmente esta aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal económico administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe. Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este TEAC en reciente resolución de 05-10-2017.

En el presente caso, la documentación aportada por la recurrente consiste únicamente en facturas y recibos correspondientes a unas obras realizadas en el año 2001 por Jx... y unos pagos efectuados al Ayuntamiento de ... con motivo de unas obras de alcantarillado, sin que a juicio del presente Tribunal, por los motivos ya expuestos en el Fundamento de Derecho QUINTO, la simple posesión de la factura baste para llevar a la convicción al juzgador acerca de la deducibilidad o activación del gasto .

Por tanto, se desestiman las alegaciones de la interesada en este punto.”

5. A modo de conclusión

No se nos escapa que quien haya seguido el planteamiento que hemos realizado en el presente estudio hasta aquí estará cuestionándose cuál es el argumento que pretende sostener el autor, especialmente cuando nos hemos permitido titular este trabajo como “otra vuelta de tuerca” sobre la aportación de pruebas en los procedimientos de revisión.

Efectivamente esta es la principal conclusión; que aunque a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018, muchos pensáramos que la aportación de pruebas en los procedimientos de revisión era una cuestión zanjada definitivamente, con la resolución de 15 de octubre de 2018, escasamente poco más de un mes después de aquella, volvemos a ver la cuestión en el aire y serán necesarios nuevos pronunciamientos para continuar perfilando los límites a las pruebas que se pueden aportar en fase de revisión. Las razones que avalan, a nuestro juicio, esta forma de pensar son varias.

Ciertamente el TEAC cita expresamente las dos sentencias del Tribunal Supremo que hemos destacado, muy particularmente

la de 10 de septiembre de 2018, por lo que, a primera vista, parece que la resolución del TEAC de 15/10/2018 se debe inspirar en dicha jurisprudencia y cualquier divergencia entre ambas no puede ser voluntaria ni relevante.

En segundo lugar, el TEAC aporta un argumento que, indiscutiblemente, se encuentra en íntima conexión con el espíritu de lo que propugna el Tribunal Supremo: la razón última para fallar como falla el TEAC es la falta de acreditación de su derecho por parte del recurrente, es decir, se ha descendido a la realidad material para desestimar su pretensión, lo que indudablemente supone superar la doctrina anterior que obviaba esta verdad material y se limitaba a examinar el momento de la aportación.

Ahora bien, una reflexión más reposada sobre esta resolución aporta quizá otras formas de entenderla. El primer elemento que llama la atención es que el propio TEAC vuelva a invocar la limitación de su función a la eminentemente revisora, que lo puede alcanzar a una actividad de comprobación, que le está vedada. A pesar de la indudable verdad que entraña y su evidente lógica, no podemos dejar de recordar que el Tribunal Supremo en la sentencia de 10 de septiembre de 2018 se refiere expresamente a este razonamiento, que ya se encontraba en la resolución del TEAC allí recurrida, y no lo acoge, por lo que no parece una consideración a repetir.

Por otro lado, la verdad material que se ha alcanzado en el presente caso es altamente discutible. Evidentemente, toda factura es susceptible de ser falsa. Incluso por lo que se deduce de la resolución el comportamiento del recurrente dista mucho de ser modélico, en la medida que se había deducido determinadas facturas que la Inspección consideraba falsas y que, además, el TEAC ha confirmado como falsas. Ahora bien, invocar esta circunstancia para poner en dudas unas facturas presentadas por primera vez ante el TEAC y respecto de las que no existe más cuestionamiento que, la posibilidad que siempre existe de falsedad, sin otro elemento de contrate, parece discutible, al menos.

Pero, fundamentalmente, el motivo que nos inclina a considerar esta resolución como “otra vuelta de tuerca” es la introducción de un elemento nuevo para la aceptación de las pruebas aportadas: se diferencia pruebas directas, que acreditan la realidad de lo que es objeto del procedimiento, y pruebas indirectas, en las que hace falta una actividad adicional sobre las mismas para llevar a la verdad material.

Otra vez, a primera vista, tal pronunciamiento parece lógico, pero una reflexión más profunda vuelve a arrojar dudas, sobre todo cuando vemos la aplicación que en el caso se ha hecho de esta resolución y que acabamos de comentar.

Así, la prueba es siempre un procedimiento jurídico y lógico, por el que se alcanza el convencimiento del juzgador, y no un elemento que directamente pueda acreditar la realidad de un hecho, como parece afirmar el TEAC. No existe un elemento de prueba que, de forma incontrovertible,

determine la consecuencia jurídica que deba anudarse al mismo; aunque como determinadas pruebas se encuentran menos necesitadas de complemento que otras, el argumento del TEAC no genera un rechazo inmediato.

Ahora bien, difícilmente se puede entender la falacia que entraña este planteamiento más claramente que con el caso que nos ocupa.

Como señala el artículo 108 LGT, la factura es la prueba prioritaria de los gastos y deducciones y la factura es lo aportado en el presente caso para acreditar la realidad de un gasto. No obstante, como sabemos y así además ratifica el mismo artículo 108 LGT, la factura debe responder a una operación real para acreditar la realidad del gasto y no puede considerarse como un medio de prueba privilegiado cuando se pone en duda su veracidad. Sin embargo, esta realidad y el hecho que el contribuyente en el presente caso haya deducido facturas falsas permiten al TEAC, sin más

elemento de prueba, desestimar la factura como elemento que lleve aparejada directamente la prueba y afirmar que requeriría de una actuación de comprobación para comprobar si es real, lo que no puede ser realizado en el procedimiento de revisión.

La consecuencia última de este planteamiento es, evidentemente, que todo elemento de prueba, en la medida que pudiera resultar falso, no puede ser aceptado en los procedimientos de revisión, pues tal prueba no puede practicarse en el procedimiento de revisión, disfrazándolo de una falta de inmediatez al hecho que se quiere demostrar.

La conclusión que extraemos no puede ser otra sino que, al menos a nuestro juicio, aunque nuevamente el TEAC plantee razonablemente su limitación al examen de nueva documentación, lo que de facto está realizando es tratar de revivir una doctrina contra la que el Tribunal Supremo se ha pronunciado ya reiteradamente.

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 26**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 26**

• Ampliación de capital con aportación de bienes sobre los que pesa una deuda.....	26
• Extinción parcial del condominio.....	26
• Constitución de fianza.....	26
• Requisitos para admitir la renuncia a la exención del IVA: porcentaje de deducción aplicable.....	27
• Elevación a público un contrato de compraventa privado: prescripción.....	27
• Bonificación de un bien inmueble adquirido que forma parte del activo circulante de la sociedad y que la finalidad es su venta posterior.....	28
• Excesos de adjudicación.....	28
• Demolición de un inmueble: acreditación de la prueba.....	28
• Compra inmueble destinado a oficina postal.....	28
• Adquisición por subasta judicial de una parte indivisa en una comunidad de bienes.....	29
• Concesión Administrativa: cálculo de la base imponible.....	29
• Disolución parcial de la comunidad con exceso de adjudicación.....	29
• Resolución de contrato de compraventa.....	30
• Exceso de adjudicación.....	30
• Condición resolutoria explícita.....	30
• Declaraciones de obra nueva y propiedad horizontal: superficie protegible.....	31
• Escritura de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal.....	31
• División horizontal y división de comunidad.....	32
• Condición resolutoria explícita o condición meramente obligacional.....	32
• Base imponible en una dación en pago.....	33
• Comprobación de valor real de bienes inmuebles: carga de la prueba.....	33
• Alcance de la tasación pericial contradictoria.....	33
• Comprobación de valor: precio satisfecho.....	34
• Error material en la valoración de un inmueble.....	34
• Comprobación de valores.....	34
• Tasación pericial contradictoria.....	35
• Comprobación de valores.....	35

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 37

• Afección de un bien al pago del Impuesto.....	37
• Domicilio del causante.....	37
• Cómputo de retribuciones recibidas por dirección de la entidad.....	37
• Deudas deducibles.....	38
• Reducción del 95% en la transmisión de empresa: bienes afectos.....	38
• Reducción 95% vivienda habitual.....	38
• Deudas deducibles.....	38
• Aplicación retroactiva de la norma más favorable.....	39
• Vulneración del principio de igualdad por la normativa desigual entre Comunidades Autónomas.....	39
• Donación de participaciones: cumplimiento del requisito de cese de actividad.....	39
• Reducción por transmisión de empresa familiar: bienes afectos.....	40
• Prueba de residencia en la vivienda habitual en una donación.....	40
• Ajuar doméstico: sucesión en los que los legatarios adquieren todos los inmuebles.....	40
• Donación de efectivo.....	41
• Parentesco por afinidad.....	41
• Donación de metálico: residencia durante los 5 años anteriores.....	42
• Usufructo temporal: fecha de duración.....	42

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

AMPLIACIÓN DE CAPITAL CON APORTACIÓN DE BIENES SOBRE LOS QUE PESA UNA DEUDA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de noviembre de 2018

La operación consiste en la aportación de bienes, participaciones sociales a una sociedad que amplía capital con asunción, por ésta, de la deuda con garantía real.

Analizando la escritura pública se observa, además, en la ampliación de capital se aportan, a título de propiedad, no sólo las participaciones sociales, sino también la deuda asociada a su adquisición, y que la valoración de las participaciones se hace deduciendo la deuda existente, lo que sólo tiene puede entenderse en el sentido de que la deuda se asume también. La valoración de los bienes se establece como un valor neto, con deducción del pasivo.

EXTINCIÓN PARCIAL DEL CONDOMINIO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de julio de 2018

Mediante escritura se procede a la extinción parcial del condominio existente entre los reclamantes sobre las tres fincas descritas en la escritura. Uno de los comuneros desea cesar en el proindiviso existente sobre dichas fincas, mediante la adjudicación de su participación (una mitad indivisa de cada una de ellas) a los restantes partícipes y compensación en metálico.

En el presente caso, no se produce pues la disolución de la comunidad de bienes, sino una transmisión de cuotas de participación indivisas sobre un inmueble. A través de la escritura pública, el negocio efectivamente realizado por las partes consistió en un acuerdo de modificación del proindiviso sobre los inmuebles, adjudicando una proporción distinta y manteniendo el proindiviso. Es decir, no se ha producido disolución de la comunidad de bienes constituida sobre los inmuebles sino una efectiva transmisión de cuotas de participaciones indivisas del inmueble en cuestión. Estamos consecuentemente en presencia del supuesto tipificado en el art. 7.1.A del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, una entrega sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya que la reorganización de porcentajes y participaciones en el proindiviso no determina la extinción o disolución de aquel a resultas de tal operación notarial. Lo esencial es que no se ha extinguido la comunidad de bienes, que permanece con los comuneros que han adquirido las cuotas de la transmitente.

CONSTITUCIÓN DE FIANZA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de octubre de 2018

La cuestión litigiosa consiste en determinar si resulta procedente la tributación por la constitución de fianza.

La resolución recurrida del TEARM considera que nos encontramos ante una constitución de fianza por un particular dentro de su ámbito privado de actuación, lo que determina su tributación por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas, conforme al art. 7º.1.B) del Texto Refundido del Impuesto, siendo sujeto pasivo del Impuesto, en virtud de lo dispuesto en su artículo 8.c), el Banco a cuyo favor se constituye la fianza. No resulta de aplicación el artículo 15 del Texto Refundido, en relación con el artículo 25 del Reglamento del Impuesto, porque en el presente caso no se da el requisito de la simultaneidad, ya que el préstamo inicial

fue concedido en escritura otorgada en fecha 18 de julio de 2005 y la escritura que contiene la constitución de fianza es de fecha 16 de mayo de 2011, y sin que en la mencionada escritura de concesión de préstamo estuviera prevista la citada garantía.

La recurrente considera improcedente la tributación porque la incorporación de la fianza que fue objeto de gravamen se produce por la escritura firmada el 31 de octubre de 2008. Es en ese momento cuando se devengó el ITP y AJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales. La novación efectuada en 2011 consiste tan sólo en modificar el interés y establecer un periodo de carencia. Someter a gravamen en 2011 el mismo hecho imponible que se devengó en 2008 sería un caso de doble imposición. De lo anterior se deduce que la Escritura de fecha 16 de mayo de 2011, sobre la que la Administración liquida la constitución de la fianza que es objeto de este litigio, modifica exclusivamente el interés e incorpora un periodo de carencia pero mantiene todos los demás términos de las Escrituras previas; razón por la cual no resulta procedente la liquidación por el concepto de fianza.

REQUISITOS PARA ADMITIR LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA: PORCENTAJE DE DEDUCCIÓN APLICABLE

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de julio de 2018

La liquidación objeto de impugnación deriva de una escritura pública de compraventa de inmuebles de **marzo de 2010**, dictada en un procedimiento de comprobación limitada, como consecuencia de considerar que en el momento del devengo la sociedad no cumplía los requisitos para admitir la renuncia a la exención del IVA, en concreto, porque el porcentaje de deducción aplicable a esa fecha no era del 100%.

Reclama el recurrente que la partida de 10.547,65 euros sin IVA que figura en el resumen anual presentado es una indemnización de seguro derivada de una reclamación de daños contra el Ayuntamiento de Madrid, daños ocasionados por inundaciones en un inmueble producida por atasco en el alcantarillado. El TEAR desestima la reclamación por falta de acreditación del cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación para la renuncia a la exención del IVA.

Para el Tribunal, lo que se pone en duda es si el recurrente acredita con los documentos aportados, que la partida de 10.547,65 euros se refiere efectivamente a una indemnización por daños reclamada al Ayuntamiento de Madrid. Para ello aporta un cheque por este importe abonado por la compañía de seguros Zurich, y una resolución de trámite del Ayuntamiento de Madrid en relación con los daños en un establecimiento comercial. Lo lógico hubiera sido aportar la resolución final del expediente, pues en dicha resolución de trámite no se cuantifican los daños, ni tampoco se tiene constancia de que Zurich sea realmente la aseguradora del Ayuntamiento. Todas estas afirmaciones, además, contradicen la declaración presentada por la propia recurrente, modelo 390, donde se hace constar esta cantidad como no deducible.

ELEVACIÓN A PÚBLICO UN CONTRATO DE COMPRAVENTA PRIVADO: PRESCRIPCIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de julio de 2018

Con fecha 16 de febrero de 2011 se otorgó escritura de elevación a público de un contrato privado de compraventa celebrado el 12 de julio de 1991 por el que una sociedad transmite a un particular una vivienda. El 24 de febrero de 2011 la recurrente presenta autoliquidación declarando la operación exenta. Por la Administración tributaria se inicia procedimiento de verificación de datos, que finaliza con resolución en la que se acuerda el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que concluye con una liquidación objeto de impugnación.

El TEAR estima la reclamación argumentando que la fecha a tener en cuenta a efectos de liquidación es la de 1991 (la cédula de habitabilidad aportada es de fecha 18 de octubre de 1991), siendo por ello de aplicación lo dispuesto en el art. 50 del TRLITPAJD en relación con el art. 1227 del Código Civil, de modo que el plazo para liquidar la deuda habría prescrito pues se computaría desde esa fecha y no desde la elevación a público del contrato. Por la Administración se expone que la cédula de habitabilidad no puede producir el efecto pretendido porque con ella no se incorporaba el contrato de compraventa y porque en dicha cédula la compradora obligada tributaria aparece como arrendataria.

El Tribunal considera que la cédula de habitabilidad aportada no puede servir a los efectos pretendidos porque i) no incorpora el contrato privado de compraventa de 1991 ni ii) en la misma aparece la obligada tributaria como arrendataria y no como propietaria, como sería lo correcto conforme al citado contrato privado de compraventa de fecha anterior. En cuanto a los demás documentos aportados, ni se encuentran incluidos en los supuestos del art. 1227 Código Civil ni con ellos se acredita la titularidad del inmueble, pues tales servicios pueden prestarse no sólo al propietario sino a quien disfrute de la vivienda en cuestión (usufructuario, arrendatario o cualquier otro titular de derechos equivalentes). En definitiva, el plazo de cuatro años para liquidar la deuda tributaria se debe contar desde la elevación a público del contrato de compraventa en abril de 2011, por lo que la liquidación practicada se dictó en plazo y no está prescrita.

BONIFICACIÓN DE UN BIEN INMUEBLE ADQUIRIDO QUE FORMA PARTE DEL ACTIVO CIRCULANTE DE LA SOCIEDAD Y QUE LA FINALIDAD ES SU VENTA POSTERIOR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 11 de octubre de 2018

La cuestión controvertida consiste en determinar si la adquisición efectuada por la recurrente cumple con los requisitos establecidos en el art. 13 de la Ley 31/2002 de 30 de diciembre de medidas fiscales y administrativas para gozar de la bonificación del 70% de la cuota del impuesto en la modalidad de transmisión patrimonial onerosa. El mismo precepto dispone como requisito para la aplicación de la bonificación interesada por la recurrente que el bien inmueble adquirido forme parte del activo circulante de la sociedad dado que la finalidad es su venta posterior.

Dicho requisito no se cumple en el presente supuesto pues el inmueble consta contabilizado en el activo fijo de la sociedad (partida del inmovilizado en la que se incluyen los bienes cuya intención es mantenerlos de manera permanente en la empresa) como construcción. Ante ello, defiende la recurrente que lo importante es la finalidad que se le va a dar al bien y no donde este imputado contablemente. Sin embargo, este argumento no puede prosperar por cuanto la normativa de aplicación es clara y señala como exigencia que el inmueble conste contabilizado en el activo circulante.

EXCESOS DE ADJUDICACIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de septiembre de 2018

La parte actora muestra su discrepancia con las liquidaciones practicadas al entender que no se ha producido exceso de adjudicación alguno por cuanto la adjudicación de los dos lotes realizada por los herederos era la única realmente posible, ya que permitía realizar dos lotes proporcionalmente equivalentes en valor y calidad.

En el presente caso es claro que se ha producido un exceso de adjudicación cuantificado en 105.361,82, cuestión esta no discutida si bien la demanda pretende justificar el mismo en base a la indivisibilidad de los bienes, extremo este no acreditado, por cuanto el dictamen pericial aportado por el recurrente, aparte de efectuar valoraciones sin siquiera haber visitado las fincas de referencia llega a la conclusión de que era difícil efectuar un reparto distinto, dificultad que en modo alguno puede equiparse a la imposibilidad exigida legal y jurisprudencialmente, como lo evidencia la variedad de bienes que constituía la herencia así como la existencia de diversos activos no inmobiliarios lo que evidentemente posibilitaba la realización de adjudicaciones diferentes a la realizada en proporción a la cuota de cada heredero y sin incurrir en exceso de adjudicación alguno.

DEMOLICIÓN DE UN INMUEBLE: ACREDITACIÓN DE LA PRUEBA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de septiembre de 2018

La parte actora en la demanda presentada, defiende que la operación realizada en el año 2007 en relación a la finca, estaba sujeta y no exenta de tributación por lo establecido en la Ley del IVA en su artículo 20.Uno.22 letras b) y c) por estar destinada dicha finca a su demolición previa, y por lo tanto no debe tributar por el ITP y AJD, solicitando la estimación del recurso interpuesto y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

Para el tribunal, de la prueba obrante en el expediente administrativo así como en las presentes actuaciones se debe concluir que no se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos para entender que la operación realizada en la escritura de fecha 30.10.2007, en la que se adquiría una casa estuviera sujeta y no exenta a tributación en concepto de IVA y no ITP y AJD, toda vez que no consta la solicitud o existencia de licencias municipal alguna, ni de proyecto alguno en tal sentido, por lo que en modo alguno se acredita el cumplimiento de tales requisitos, por lo que el recurso debe ser desestimado.

COMPRA INMUEBLE DESTINADO A OFICINA POSTAL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 30 de octubre de 2018

La parte demandante, la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A. alega que Correos es el operador designado para la prestación del servicio postal universal y la compra de un inmueble que va a ser destinado a una oficina postal, es una actividad íntimamente vinculada con la prestación de servicios postales, puesto que sin este tipo de establecimientos sería inviable, lo que hace procedente en este caso la aplicación de la exención tributaria recogida en el art 19.1 b) de la Ley 24/1998, del servicio postal universal. Afirma que existe numerosa jurisprudencia en sentido favorable a su pretensión y considera que la doctrina legal que establece

la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2013 en relación al IBI y a la que se remite el TEARA, no es aplicable al caso. El letrado de la Administración se opuso a la demanda alegando que tal como afirma el Tribunal Supremo en relación al IBI, no cabe la exención, puesto que el ITP no grava la actividad de correos reservada al servicio postal.

El hecho de que se precise disponer de un inmueble para el desarrollo de la actividad de prestación del servicio postal universal no permite encajar un impuesto que grava la transmisión patrimonial, en el concepto al que se ciñe la exención, puesto que, como señala el Tribunal Supremo, se impone una interpretación restrictiva de la exención y en la dicción de la norma (tributos que graven) sólo caben aquellas figuras tributarias que recaigan sobre la actividad en sí misma considerada, lo que no es el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se desestima la demanda de Correos.

ADQUISICIÓN POR SUBASTA JUDICIAL DE UNA PARTE INDIVISA EN UNA COMUNIDAD DE BIENES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 27 de septiembre de 2018

El demandante adquirió en pública subasta la mitad indivisa que tenía en una comunidad el cotitular. Indica asimismo que liquidó erróneamente el impuesto de transmisiones patrimoniales al tipo del 7%, cuando debía haber tributado como disolución de comunidad al 1%, al igual que hubiese sucedido caso de haber adquirido directamente del condómino la parte correspondiente a este.

Para la Sala, en el presente caso se da la singularidad de que la adjudicación del bien lo ha sido en subasta judicial hipotecaria, en ejecución de la acción de cobro del préstamo con garantía hipotecaria existente entre la ejecutante y los deudores. En esta situación, nadie ha pretendido la extinción de la indivisión, ni estamos en un ámbito puramente interno de la comunidad de bienes, porque la subasta no opera aquí como mecanismo para dar cumplimiento a la extinción del condominio sobre un bien indivisible o que desmerezca con su división (actio communi dividundo o acción de división de la cosa común), sino como trámite de un proceso de ejecución hipotecaria promovido por un tercero que concluye con una auténtica transmisión patrimonial, no ante una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que es el fundamento de la no sujeción en los supuestos de disolución del condominio. Por tanto la operación se sujeta al 7% por transmisión patrimonial onerosa.

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 3 de septiembre de 2018

La controversia se reduce a determinar la base imponible de la concesión de la gestión integral del servicio de aguas municipales, adjudicada por el Ayuntamiento. La Administración tributaria y el TEAC estiman que la base imponible está constituida por la suma del canon inicial, el canon para obras y el canon anual variable. La empresa concesionaria considera, por el contrario, que el canon por obras y el canon anual variable sólo constituye contraprestación para el Ayuntamiento en la medida en que las obras financiadas con esos cánones revierten a la Administración al término de la concesión, para lo cual existe un precepto específico, el artículo 13.3.c) del Texto Refundido del ITP y AJD.

Para el tribunal, la norma determina que la aplicación de las tres reglas que contiene se efectuará en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario. La Administración mantiene la titularidad del servicio y de las instalaciones, por lo que le corresponde la obligación de realizar las obras de reposición y ampliación de la red de agua y saneamiento que sean precisas. En este contexto, que el Ayuntamiento cuestione el canon anual variable a tales inversiones no altera la naturaleza de la obligación del concesionario, ni transforma tales obras en bienes determinados revertibles ex ITP. Consecuentemente, el canon anual variable no es incardinable en el ámbito del art. 13.3.c del RDL 1/1993 y El canon para obras de interés municipal es una simple obligación pecuniaria, asumida por el concesionario. La obligada afectación de su importe no altera la naturaleza jurídica del canon ni le transforma en una obligación de hacer y entregar al final del plazo concesional, pues: las obras en cuestión las programa, acuerda en los tiempos previstos, contrata y recepciona el Ayuntamiento; en las obras revertibles ex art. 13.3.c del RDL 1/1993, la ejecución se efectúa a riesgo y ventura del concesionario y la recepción formal de la Administración sólo tiene lugar al término de la concesión.

Consecuentemente la prestación económica por canon de obras no altera su naturaleza por la afectación finalística de su importe que, en todo caso, continúa siendo un inmovilizado intangible concesional a efectos de amortización y no un inmovilizado material como pretende la recurrente. Procede desestimar el recurso de la concesionaria.

DISOLUCIÓN PARCIAL DE LA COMUNIDAD CON EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 15 de octubre de 2018

Considera el demandante que al encontrarnos ante una disolución parcial de la comunidad que formaba con su hermano, la operación no está sujeta al Impuesto de Transmisiones conforme a la normativa y doctrina jurisprudencial y porque, además, el exceso de adjudicación es inevitable.

Si bien es cierto que nos encontramos ante una cuestión que ha obtenido respuestas contrarias de diversas Salas de lo Contencioso Administrativo de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, este Tribunal se inclina por la tesis que contempla la extinción parcial de la comunidad de bienes con la adjudicación a uno de los comuneros de la cuota del otro a cambio de la equivalente contraprestación económica y en el supuesto de bienes que deban considerarse como inevitable (lo que acontece con una vivienda o una plaza de garaje) como una de las excepciones previstas en el art. 7.2.b) del R.D. Legislativo 1/1993 y el art. 11.1.b) del R.D. 828/1995; lo que, en consecuencia, determina que el recurso deba prosperar al no poder apreciarse, ni haberse acreditado, que se haya producido el exceso de adjudicación cuya consecuencia inexorablemente se requiere para que surja el hecho imponible correspondiente al impuesto.

RESOLUCIÓN DE CONTRATO DE COMPRAVENTA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 20 de septiembre de 2018

En fecha 11 de junio de 2012 la demandante otorgó escritura pública con otra mercantil en la que se expone que, en relación con el inmueble adquirido por esta última el 3 de noviembre de 2006, no se ha cumplido lo acordado sobre el precio pactado en la compraventa, por lo que ambas entidades acuerdan resolver dicho contrato restituyéndose la finca a la demandante, quien presentó la escritura a liquidación sin cuota a ingresar. En el exponendo segundo de la escritura se expresa que “al día de hoy y, por razones ajenas a su voluntad, a consecuencia de su entrada en concurso, la sociedad “...” no ha pagado el precio de la compraventa en la forma pactada en la escritura mencionada” (se refiere a la de compraventa del año 2006). Por ello se otorga la resolución del contrato de compraventa y la restitución de la finca objeto del mismo.

Para la Sala, en el presente caso, el juego del artículo 1124 del Código civil no conduce a la tesis de la demanda pues que justamente lo pactado entre partes es la resolución del contrato, de lo que se sigue la necesidad de girar nueva liquidación, pues no existe ni ineficacia del contrato ni menos que medie declaración judicial o administrativa sobre rescisión, resolución o nulidad del contrato, lo que lleva directamente a la aplicación de lo dispuesto en el transcrito artículo 57.5 del Texto Refundido.

EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 4 de octubre de 2018

No puede afirmarse que en todo caso la disolución de una comunidad deba considerarse como una operación no sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, pues ello únicamente será así cuando se llegue a la conclusión de que la división no es posible o de que, siéndolo materialmente, el resultado final sería antieconómico, y este requisito (el de que, en palabras del artículo 1062 del Código Civil, la cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división) debe referirse al conjunto y no a cada uno de los bienes que integran el condominio aisladamente considerados.

Cuando hay un condominio sobre once inmuebles y como consecuencia de su disolución se adjudican cinco de ellos a uno de los condueños y cinco a otro, dejando uno solo al tercero (una plaza de garaje, de mucho menos valor por ejemplo que las cuatro viviendas existentes), no se dan las condiciones de indivisibilidad necesarias para que el exceso de adjudicación producido no tribute, pues no parece difícil que pudieran haberse hecho lotes más homogéneos. Se trataba de cuatro viviendas, cinco plazas de garaje y dos trasteros, o sea, de fincas distintas e independientes susceptibles de ser objeto de tráfico jurídico por separado y parece indudable que era posible haber hecho otra adjudicación más proporcional al interés de cada comunero que habría, si no evitado, sí al menos respetado más las cuotas ideales en la comunidad y en última instancia aminorado el exceso de adjudicación producido.

CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de octubre de 2018

El objeto de la condición impuesta era asegurar que la construcción, el plazo y la elección de los adquirentes se realizaría con observancia de lo previsto en el Pliego de Condiciones pero no se trataba de asegurar el pago del precio aplazado dado que se pagó.

En el presente caso, la Administración ha liquidado por actos jurídicos documentados, lo que está previsto en el art. 73 del Reglamento. En relación con la modalidad contributiva, dispone el precepto que la no sujeción en la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" de las condiciones resolutorias explícitas convenidas en las transmisiones empresariales a que se refiere el artículo 12.2 del Reglamento, se entenderá sin perjuicio de la tributación que pueda corresponder por la modalidad de "actos jurídicos documentados", con arreglo a lo dispuesto en el artículo inmediato anterior. En general para que la condición resolutoria tribute por transmisiones patrimoniales onerosas, la condición ha de garantizar el pago del precio que resultó aplazado.

Sin embargo, para tributar por actos jurídicos documentados basta que tengan por objeto una cosa u objeto valuable, que sean inscribibles y que no estén sujetos a los Impuestos de Sucesiones y Donaciones, a la modalidad de transmisiones onerosas ni a las de operaciones societarias, estas dos últimas, del ITP y AJD. El sujeto pasivo sólo negaba que tuviera por objeto una cosa valuable lo que no se sostiene dado que quien adquiere un derecho bajo condición resolutoria corre el riesgo, más o menos próximo, más o menos evidente, de que pueda verse privado de ella. La importancia de su existencia a la hora de valorar el precio por parte del adquirente es esencial y tiene un manifestado valor económico.

En el presente supuesto no se gira la liquidación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del impuesto, sino por la de Actos Jurídicos Documentados y, en consecuencia, no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 7.3 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sino en el artículo 73 del Reglamento del Impuesto, dado que la cancelación de la condición resolutoria cumple los tres requisitos previstos en el artículo 31.2 del TRLITP para su sujeción por la modalidad de AJD, ya que (i) tiene por objeto cantidad o cosa valuable, (ii) resulta inscribible en el Registro de la Propiedad y (iii) no se encuentra gravada por el ISD ni por las modalidades TPO u OS del ITPAJD.

DECLARACIONES DE OBRA NUEVA Y PROPIEDAD HORIZONTAL: SUPERFICIE PROTEGIBLE

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2018

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si, a efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 45.I.B).12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con las declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, las viviendas construidas pueden tener una superficie protegible que exceda de la máxima permitida en la normativa estatal para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas.

Para el Tribunal, los parámetros que han de tenerse en cuenta a efectos de la exención contenida en el artículo 45.I.B), 12ª, TRLIAJD son los establecidos en las normas estatales que regulan las características de las viviendas de protección oficial, pues son tales normas las que deben fijar, a los efectos de la exención, las condiciones de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes que deben tenerse en cuenta para gozar de la exención.

El Real Decreto 2066/2008 limita a 90 metros cuadrados útiles la superficie máxima, de la que hay que partir a los efectos de excluir de la exención debatida aquellos inmuebles que superen dicha extensión. Además, la norma estatal de reenvío de la disposición fiscal que tipifica la exención no contempla la posibilidad de ampliar dicha superficie máxima para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas, pues de ser así se estaría produciendo una extensión analógica del ámbito de la exención, en contra de la explícita prohibición que contiene el artículo 14 de la LGT.

ESCRITURA DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA Y DE CONSTITUCIÓN DE EDIFICIOS EN RÉGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 2018

Se pretende precisar si el artículo 70, apartados 1 y 2 del Reglamento de aplicación de la Ley del Impuesto incurre en la extralimitación que se le atribuye, por oponerse al apartado 2 del artículo 31 de la Ley, en tanto somete a tributación las escrituras de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, pese a que ni una ni otra, a juicio de la recurrente, tienen por objeto cantidad o cosa valuable ni contienen actos o contratos inscribibles.

Las escrituras notariales de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal están sujetas al impuesto sobre actos jurídicos documentados. Ello es así porque se trata de instrumentos públicos que tienen por objeto cantidad o cosa valuable y contienen actos inscribibles en el Registro de la Propiedad, conforme a reiterada jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

En la medida en que tales actos jurídicos están sometidos a gravamen por el Impuesto con arreglo a lo establecido en los artículos 27, 28, 30 y 31.2 del texto refundido, quedando por tanto comprendidos en el ámbito objetivo del hecho imponible y en la

fijación de la base imponible y de la parte variable de la cuota tributaria, el artículo 70, apartados 1 y 2, del Real Decreto 828/1995, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no supone un exceso reglamentario o ultra vires sobre la habilitación legal implícita en los preceptos citados, pues se limita a hacer explícitos dos concretos casos de sujeción, a los fines de regular para ellos normas especiales de determinación de la base imponible, que ya estaban virtualmente comprendidos en el ámbito de realización del hecho imponible establecido en aquellos preceptos.

DIVISIÓN HORIZONTAL Y DIVISIÓN DE COMUNIDAD

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de septiembre de 2018

La parte actora en la demanda presentada afirma que la Resolución impugnada no se ajusta a Derecho, pues nos encontramos ante dos hechos imposables que debieron tributar separadamente en la modalidad de actos jurídicos documentados. Considera que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 4 del TR de la Ley del ITP y AJD, las dos convenciones que contiene el documento notarial a saber: división horizontal y división de comunidad, deberían haber tributado separadamente, pues ambas están sujetas al impuesto. El contribuyente argumenta que no siendo posible la adjudicación en favor de los comuneros sin practicar antes la división horizontal del inmueble la operación debió tributar por una sola convención.

Para la Sala, en los supuestos en los que en un mismo acto se formalice la constitución en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicaciones a los comuneros, no procede que se liquide por el gravamen de actos jurídicos documentados, además de por la extinción del condominio, por la división horizontal, al tratarse esta última de una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común; de forma que sólo cabrá una liquidación única por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados por el concepto de extinción del condominio, y no por la división horizontal.

Ello es lo que sucedió en el caso que nos ocupa en el que la escritura pública de "Rehabilitación, declaración de ampliación de obra nueva, división de finca en régimen de propiedad horizontal, normas de comunidad, cese en proindiviso, adjudicaciones y subrogación", tras proceder a la división horizontal del inmueble, de la que eran copropietarios en régimen de comunidad de bienes un total de 17 personas físicas y jurídicas, efectúa las correspondientes adjudicaciones.

CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA O CONDICIÓN MERAMENTE OBLIGACIONAL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 6 de septiembre de 2018

Una escritura contiene una condición resolutoria explícita establecida con la finalidad de proporcionar al transmitente de la parcela una garantía de que el Ayuntamiento correspondiente, habría de destinar efectivamente la parcela de equipamiento público de su propiedad a uso "garaje de aparcamiento de acceso gratuito" durante treinta años, sin que se corresponda la condición resolutoria a una garantía para pago del precio de la cesión, lo que supone el hecho imponible del artículo 728 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Pretende la parte recurrente que se anule y se deje sin efecto la citada resolución, al entender que la condición establecida en la escritura no está sujeta al impuesto por tratarse de una condición meramente obligacional para las partes, y no cumple el requisito de ser susceptible de inscripción, como lo evidencia la denegación de inscripción por el propio Registro de la Propiedad.

Para el Tribunal, se ha de considerar que la condición resolutoria cuestionada no está sujeta a gravamen puesto que las condiciones resolutorias explícitas a que se refiere la normativa del impuesto y que resultan gravables en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados son sólo aquellas que, en palabras del Tribunal Supremo (Sentencia de 3 de octubre de 1996), constituyan una convención independiente, a efectos puramente fiscales, del contrato de compraventa, al amparo de lo que dispone el artículo 7.º, apartado 3, del Texto Refundido, equiparables a las hipotecas que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida e inscribibles registralmente por ello, por lo que al no ser la cláusula pactada en la escritura de referencia una condición y no encajar en el supuesto previsto en el artículo 11 de la Ley Hipotecaria (pues no se impuso en garantía del pago de la parte aplazada del precio ni con la finalidad de resolver el contrato en caso de impago del mismo), no puede considerarse que exista hecho imponible sujeto al impuesto en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados. Más que una condición resolutoria explícita, en el presente supuesto podríamos hablar de la posibilidad u opción de resolución del contrato por incumplimiento de una de las condiciones pactadas, lo que se compadece con la calificación que las partes realizan de la condición resolutoria pactada, al atribuirle ese carácter meramente obligacional, sin trascendencia real alguna, y que expresamente recoge la resolución del Registro de la Propiedad.

BASE IMPONIBLE EN UNA DACIÓN EN PAGO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 21 de septiembre de 2018

El motivo de la litispendencia es la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, sosteniendo la parte recurrente que la base imponible lo constituye el valor real de los inmuebles transmitidos en concepto de dación en pago al tiempo de su devengo, es decir, al tiempo de elevación a pública la escritura de privada de dación en pago de deuda. Alega la recurrente que se ha producido un error de hecho en la autoliquidación presentada con una base imponible por importe de 1.030.032,80 €, y que, acreditado con el informe pericial aportado que valora los bienes objeto de transmisión en 728.689,00 €, procede la rectificación con devolución de la suma superior ingresada. En la alegación planteada por el recurrente se recuerda el tenor del artículo 109.2 LPAC, según el cual: "Las Administraciones públicas podrán, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos." La doctrina jurisprudencial recaída en torno a dicho precepto ha acentuado que la corrección de errores materiales tiene un ámbito de actuación muy restrictivo.

En el caso que nos ocupa, no se puede considerar que el error planteado por la parte recurrente reúna los requisitos jurisprudencialmente exigidos, por cuanto, no se trata de errores patentes, evidentes y claros que pudieran deducirse del expediente administrativo. A la vista de la documentación obrante en el expediente, la cantidad presentada como base imponible en la declaración del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, es la contenida en el documento privado de dación en pago otorgado entre las partes, que determina la extinción de una deuda por dicho importe, situación que permanece inalterada al tiempo de la liquidación del impuesto. No se puede admitir la existencia de error alguno, pues tanto el negocio jurídico como la escritura pública subsisten intactos pues no han sido alterados en cuanto a su contenido y efectos, y ello es lo determinante para la determinación de la base imponible del impuesto, con independencia de la fluctuación del valor de los bienes objeto de aquel contrato de dación en pago.

El informe aportado por la parte demandante recogiendo un valor de los bienes inmuebles inferior al reflejado en el documento privado de dación en pago, en modo alguno, sirve para acreditar la existencia de un error en la base imponible de la declaración presentada, pues esta coincide con el importe de la contraprestación de la dación en pago reflejado en el documento privado de dación en pago de deuda por importe de 1.030.032,80 €, elevado a escritura pública, y que es el determinante de la base imponible del impuesto.

COMPROBACIÓN DE VALOR REAL DE BIENES INMUEBLES: CARGA DE LA PRUEBA

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2018

La cuestión controvertida es si para comprobar el valor declarado a efectos del ITP puede la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al contribuyente a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.

Para el Tribunal, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor. La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado. Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.

La aplicación de coeficientes abstractos sobre valores catastrales sea legal como método de valoración, no significa que sea un método idóneo, por su abstracción, para establecer el valor real.

El empleo de la potestad reglamentaria, por medio de orden autonómica, para fijar automáticamente coeficientes únicos para todos los bienes inmuebles radicados en una localidad, no puede entrañar un plus de presunción de acierto en la comprobación, dado que a la abstracción propia de la forma en que se fijan los valores por coeficientes se añade la inherente a las normas jurídicas, que no atienden ni podrían hacerlo al caso singular.

En suma, el método de comprobación del artículo 57.1.b) de la LGT no es adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible lo constituye legalmente su valor real.

ALCANCE DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2018

Se cuestiona el alcance de la tasación pericial contradictoria como medio de desvirtuar el valor basado en el empleo del coeficiente y si es el único medio posible de enervar la tasación administrativa.

Tal como se configura la determinación del valor presuntivo de los inmuebles en la orden aplicada por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, que establece índices multiplicadores del valor catastral, únicos para cada municipio e inmunes a toda idea de singularidad, concreción y motivación específica, la tasación pericial contradictoria se presenta como un instrumento inútil o de utilidad muy reducida para reaccionar frente a una liquidación que se ha limitado a efectuar una pura operación aritmética, en aplicación de una disposición general que se viene a conceptuar a sí misma, no como un instrumento de auxilio a la comprobación, sino como la comprobación misma; no como un medio dirigido a obtener el valor real, sino como expresión única e ineluctable de ese valor real. Éste deja de ser ya un elemento comprobador más de los enumerados en el artículo 57.1 de la LGT para erigirse en la única fórmula posible que encierra el valor real. Se sustituye así la búsqueda de este valor real mediante medios de comprobación por la imposición de un valor presuntivo, genérico y, por ende, ficticio, que además no comprueba en pureza cosa alguna, pues no desarrolla una actividad dirigida a verificar la exactitud o desacierto del valor (singular) declarado, sino lo remite a un valor nuevo, general, presuntivo, inexorable y fruto de la discrecionalidad.

COMPROBACIÓN DE VALOR: PRECIO SATISFECHO

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2018

Se discute si, atendiendo a las circunstancias de lugar y tiempo concurrentes en el mercado localizado en que tuvo lugar la compraventa, si el precio satisfecho bajo tal coyuntura puede considerarse como precio medio de mercado.

La respuesta a la cuestión podría ser afirmativa en la medida en que el valor real es aquél que pactarían dos sujetos de derecho independientes en un contexto de mercado libre y éste está condicionado, obviamente, por circunstancias de diversa magnitud y significación y, entre otras, la severa y prolongada crisis económica padecida, lo que significa que el valor real, lejos de ser inmutable, puede variar en función del carácter temporal, espacial u otros a que se refiera. Además, la llamada a circunstancias particulares de mercado, debidamente acreditadas (es de reiterar una vez más que dentro del núcleo irreductible de la valoración judicial de la prueba) reflejaría más adecuadamente la capacidad económica manifestada en el sujeto pasivo, a través del ITP, pues si acredita que lo que declaró se corresponde con lo que efectivamente pagó, es ahí donde reside su capacidad económica manifestada en la adquisición patrimonial objeto de gravamen.

ERROR MATERIAL EN LA VALORACIÓN DE UN INMUEBLE

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de octubre de 2018

La demanda se fundamenta exclusivamente en la existencia de un error en la valoración del inmueble situado en la CALLE000, NUM001. El actor considera que la valoración de este bien se efectuó teniendo en cuenta las características pertenecientes a otro bien colindante también integrado en la herencia, ubicado en el número NUM002 de la misma CALLE000. Dado que este último dispone de una superficie construida superior, la confusión de la Administración de los bienes provocó una sobrevaloración del inmueble del número NUM001. Se alega que aunque este error fue comunicado reiteradamente al órgano liquidador, este se abstuvo de enmendarlo.

Para el Tribunal, los peritos de la Administración, sin duda llevados por la confusión provocada por los interesados, han incurrido en diversos errores materiales en la identificación inmueble, pero han obrado con la finalidad de tasar la parcela de la CALLE000 que los herederos habían valorado de forma desproporcionadamente inferior a otra parcela casi idéntica. De acuerdo con los documentos catastrales que ha adjuntado el actor, las parcelas son contiguas y muy similares en su forma, ambas tienen acceso a dos calles, la número NUM001 tiene una superficie de 1466 metros cuadrados y la NUM002 de 1394, aquella dispone de una construcción de 97 metros y la última de 213. En estas condiciones, y a falta de toda explicación, resulta llamativa una disparidad de valor superior a los 100.000 euros, y es mucho más razonable el valor más igualado que acoge la Administración.

De todos modos, la vía adecuada para obtener la subsanación del error que el demandante entiende cometido por la Administración es la de promover la rectificación en vía administrativa conforme al art. 220 LGT. Como hemos dicho, el cauce incidental elegido en este caso es claramente improcedente.

COMPROBACIÓN DE VALORES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 10 de julio de 2018

Se somete a la consideración de la Sala la conformidad a derecho de la liquidación tributaria que fijó como valor real del bien, y por tanto como base imponible del Impuesto el resultado de la comprobación de valores que realizó la Administración conforme el medio previsto en el artículo 57.1 b) de la Ley General Tributaria ("referencia del valor que a efectos fiscales resulten de los registros") en combinación con los coeficientes aprobados por la Orden de 10 de febrero de 2012 (publicada en el BOJA) de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía y que se dictó en ejecución de lo dispuesto en el artículo 37.2 del Decreto Legislativo 1/2009 de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Sobre esos aspectos se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias números 842, 843, y 942 /2018, las dos primeras de fecha 23 de mayo de 2018, y la tercera el 5 de junio de 2018, con ocasión de los recursos interpuestos por la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha, dejando sin efecto las liquidaciones provisionales giradas sobre la comprobación de valores conforme al método que prevé el artículo 57.1 b) de la Ley General Tributaria, y sobre el que aplicó un índice multiplicador sobre el valor que figuraba en el registro oficial de carácter fiscal, concretamente el Catastro.

Para liquidar el impuesto, la Administración ha reemplazado con carácter general un medio de comprobación que adolecía de ciertas imperfecciones y exigía un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por una actividad que no puede ser considerada, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación (arts. 57 y 135 LGT), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar los valores cuando se desconfía del valor declarado por el contribuyente -acertado o no, veraz o falso, pero referido desde luego a un bien singular y concreto- y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía, basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico sistema que se impone a fortiori como expresión buscada de la norma como único valor real, sin otra motivación del valor económico que el reflejo numérico correspondiente.

La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal. Que la aplicación de coeficientes abstractos sobre valores catastrales sea legal como método de valoración, no significa que sea un método idóneo, por su abstracción, para establecer el valor real. El empleo de la potestad reglamentaria, por medio de orden autonómica, para fijar automáticamente coeficientes únicos para todos los bienes inmuebles radicados en una localidad, no puede entrañar un plus de presunción de acierto en la comprobación, dado que a la abstracción propia de la forma en que se fijan los valores por coeficientes se añade la inherente a las normas jurídicas, que no atienden ni podrían hacerlo al caso singular. En suma, el método de comprobación del artículo 57.1.b) no es adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible lo constituye legalmente su valor real.

TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 10 de julio de 2018

Se aborda el papel que cabe asignar a la tasación pericial contradictoria y la carga que pesa sobre el contribuyente de proponer su práctica como medio para desvirtuar el valor comprobado. Es cierto que esta tasación ha pasado de ser una fase superior del procedimiento de comprobación, rodeada de garantías reforzadas para el contribuyente, a convertirse en una especie de medio impugnatorio sui generis. Según ha precisado el Tribunal Supremo, se trata de un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes está obligada a cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado.

La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho,.

En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

COMPROBACIÓN DE VALORES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 10 de julio de 2018

La Administración ha optado (en el presente supuesto de la segunda comprobación de valores) por acudir nuevamente al método previsto en el artículo 57.1.e) LGT consistente en el dictamen de peritos de la Administración.

Examinado el expediente, el informe tan sólo contiene la referencia a la superficie y edificabilidad, para pasar a aplicar unos valores estándar correspondientes a una de las siete zonas en que distribuye a la Comunidad Autónoma, a los que aplica un factor de localización de 0,80; tablas que aunque se adjuntan, no expresan cómo se han obtenido los valores de repercusión medios y en las que se comprueba que éstos se han mantenido e, incluso, incrementado a lo largo de la crisis.

Ya la Orden HAC/23/2008 utilizada para otro método de comprobación dejó constancia de las desviaciones que respecto al valor real se habían producido en su aplicación. Y en corrección de las desviaciones analizadas se introdujeron coeficientes correctores para evitar la sobrevaloración de los mismos. Y con la finalidad de proceder a un mayor ajuste con la realidad actual del mercado inmobiliario, se continuaron realizando a lo largo del año 2008 análisis de la evolución de los precios de mercado y de los valores declarados por los obligados tributarios, en los inmuebles a los que se aplica este método de comprobación de valor. La Administración autonómica era consciente, pues, de este desfase a la baja respecto de los valores considerados hasta el momento y, no obstante, utilizó uno de los métodos que la legislación permite. Pero lo hizo sin efectuar análisis alguno de la evolución de los precios en relación a los valores de las tablas. Se estima el recurso del contribuyente.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

AFECCIÓN DE UN BIEN AL PAGO DEL IMPUESTO

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2018

Se plantea si un bien adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del impuesto sobre sucesiones que grava esa adquisición mortis causa, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral, queda afecto a ese pago en su totalidad o únicamente en proporción al valor que representa en el total de la masa hereditaria.

Para el Tribunal, un bien o derecho adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del impuesto sobre sucesiones que grava esa adquisición mortis causa, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral (en el caso de bienes inmuebles o muebles inscribibles) o que no acredita que la adquisición ha sido con buena fe o justo título en establecimiento abierto al público (en el caso de bienes muebles no inscribibles), queda afecto a ese pago en la proporción que el valor comprobado del mismo representa en la masa hereditaria transmitida al deudor principal y, por ende, en su deuda tributaria.

DOMICILIO DEL CAUSANTE

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 25 de octubre de 2018

La parte demandante interesa la anulación de todo lo actuado por la Comunidad de Madrid por no ser competente para la tramitación del procedimiento toda vez que la administración tributaria competente debería ser la Junta de Andalucía por tener en Córdoba el causante su último domicilio.

Para la Sala, siendo el causante funcionario público y estado destinado en Madrid, el domicilio del mismo era la ciudad donde prestaba sus funciones pese a que pudiera recibir de manera temporal, y por periodos más o menos largos de tiempo, en Córdoba en donde, al parecer, realizaba funciones de investigación. Pero para negar la competencia de la Comunidad de Madrid para la gestión tributaria de un impuesto cedido se precisa no sólo sembrar dudas de esta cuestión, sino acreditar debidamente que el último domicilio del interesado no había estado en Madrid sino en una ciudad de otra Comunidad autónoma, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

CÓMPUTO DE RETRIBUCIONES RECIBIDAS POR DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 15 de octubre de 2018

Para la recurrente la reducción por empresa familiar ha sido indebidamente denegada ya que la comprobación del importe de retribución de la administración debe hacerse en relación al ejercicio cerrado del año 2012, no resultando procedente hacerlo para el año 2013 a fecha de devengo de la donación liquidada.

Para la Sala, al tratarse de un Impuesto de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en el devengo; habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión. En el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último periodo impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones.

Idéntica solución se debe dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso. Lo que deberá acreditarse en cada supuesto es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general.

DEUDAS DEDUCIBLES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 21 de septiembre de 2018

Pretende la recurrente deducir como cargas de la herencia dos deudas de una sociedad de los que la causante era avalista, y que afirma han terminado siendo satisfechas por los herederos cumpliendo así todos los requisitos legalmente exigibles para deducción de su importe del haber hereditario. Para la Administración las deudas son rechazadas por no ser deudas del causante, sino de una sociedad, de la que el causante era solo fiador, por no haber sido objeto de reclamación antes del fallecimiento, y por no constar el pago por los herederos habiendo presentado un acuerdo transaccional en el que participan distintas sociedades.

Para el Tribunal el crédito no puede ser aceptado como deudas del causante deducibles de la masa hereditaria en cuanto la recurrente no ha cumplido con las cargas que le corresponden a la hora de identificar el origen y naturaleza de los créditos, de forma que se pueda afirmar con mínimo rigor si los créditos eran deudas del causante y en qué medida.

En cualquier caso, aquella posición de avalista, tras el pago, genera al mismo tiempo posición acreedora respecto al deudor, por lo que no produce de forma directa y necesaria disminución del haber hereditario del causante.

REDUCCIÓN DEL 95% EN LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA: BIENES AFECTOS

Sentencia del Tribunal Superior de justicia de Cataluña de 22 de octubre de 2018

Se alega por el recurrente que la bonificación del 95% en el impuesto de sucesiones no ha incluido determinados bienes.

Tales bienes no constituían la zona deportiva del hotel cuyas acciones se transmiten, sino que se trataba de tres parcelas urbanizables, sin ninguna instalación deportiva construida, por lo que es claro no eran necesarios para la actividad hotelera.

En cuanto a las inversiones financieras, una vez analizadas las cuentas de inversiones por la Inspección tributaria, comparando los saldos con el importe total del activo, se ha comprobado que HG, SA tiene contabilizado 888.303,64 euros en inversiones financieras temporales y 2.253.256,76 euros en cuentas bancarias e imposiciones a plazo; y que HVG, SA tiene 1.285.146,93 euros en caja, en cuentas bancarias e imposiciones a plazo, habiéndose comprobado asimismo por la inspección que la primera de dichas entidades en los ejercicios siguientes al del devengo distribuyó beneficios con cargos a reservas por importes respectivos de 659.815,14 euros y 1.261.214,53 euros, respectivamente. Todo lo cual confirma que la reducción debe aplicarse sobre el porcentaje del valor de las participaciones, tal como ha sido calculado por la Inspección de tributos.

REDUCCIÓN 95% VIVIENDA HABITUAL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de octubre de 2018

La controversia se centra en determinar sobre qué valor del inmueble debe aplicarse la reducción del 95% por haber constituido vivienda habitual de los causantes, esto es, si la vivienda se limitaba al piso nº 5 como entiende el TEARC o a todo el inmueble como defienden los recurrentes. Los mismos alegan que la vivienda habitual de sus padres era todo el edificio dado que éste conformaba una única finca registral.

Pues bien, el edificio en cuestión consta de dos locales comerciales y 4 pisos. Los dos locales comerciales están abiertos al público (uno de ellos es de artes gráficas y el otro es una peluquería). En cuanto a los pisos, los recurrentes reconocen que los pisos nº 6 y 7 son sus viviendas. Restan los pisos nº 5 y 8. No hay prueba alguna que demuestre que los causantes vivieran en el piso nº 8 (piso no ocupado por los recurrentes) y, sin embargo, la documentación obrante en el expediente administrativo evidencia que la vivienda habitual de aquéllos se situaba en el piso nº 5 y así figura como tal en las facturas emitidas, testamento de ambos y certificados de defunción. En consecuencia, sólo es factible aplicar la reducción en la base imponible del ISD únicamente en cuanto al piso nº 5.

DEUDAS DEDUCIBLES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de octubre de 2018

Defienden los recurrentes que se ha realizado una incorrecta aplicación del art. 32 del RD 1629/1991 al no deducirse las deudas contraídas por los causantes con las empresas constructoras encargadas de llevar a cabo las obras de conservación de un inmueble que forma parte de la herencia.

Es condición necesaria para poder deducir determinadas deudas que las mismas hayan sido contraídas por el causante de la sucesión. Pues bien, la factura nº 10 deviene de un presupuesto aprobado el 25/1/2008 (fallecidos ya los causantes), por lo que no es deducible. Las facturas nº 9, 11 y 12 que si bien devienen de presupuestos aprobados en vida de los causantes, no cumplen con los requisitos exigidos por el art. 1227 del CC, por lo que tampoco son deducibles. Y las facturas nº 13 y 14 no reflejan la fecha del presupuesto desconociéndose, por tanto, quien contrajo la deuda. Dado que los recurrentes no han acreditado este extremo, recayendo la carga de la prueba en ellos (art. 105 de la LGT), tampoco son deducibles.

APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA NORMA MÁS FAVORABLE

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de octubre de 2018

Invocan los recurrentes la vulneración del principio de legalidad e irretroactividad. Defienden la aplicabilidad con carácter retroactivo de la Ley 3/2011 de 8 de junio de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones y la correspondiente reducción del 99% de la cuota tributaria del impuesto de referencia.

Sin embargo, la liquidación del impuesto se rige por la norma vigente en el momento de su devengo, esto es, a la fecha del fallecimiento de los causantes que tiene lugar el 2/12/2007 y 26/12/2007. Lo pretendido por los recurrentes, esto es, que se aplique una norma posterior más favorable atendiendo a la fecha en que se practica la liquidación y no al momento del devengo del impuesto, resulta contrario a los principios de seguridad jurídica y capacidad económica que han regir en materia tributaria.

VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD POR LA NORMATIVA DESIGUAL ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de octubre de 2018

Los recurrentes argumentan la vulneración del principio de igualdad, pues se produce un trato desigual en Cataluña respecto de otras Comunidades Autónomas que tienen reducido de forma considerable el impuesto de sucesiones.

En este sentido ya se ha pronunciado el TC de manera reiterada (STC 37/1987 y 186/1993, entre otras) afirmando que el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias ni menos aún que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y Estatuto. Y si de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 9, 14, 139.1 y 149.1.1 de la CE pues estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía. Es por ello que no hay trato desigual en la aplicación de la norma por razón del territorio.

DONACIÓN DE PARTICIPACIONES: CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE CESE DE ACTIVIDAD

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 22 de octubre de 2018

La Administración tributaria liquidó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por entender que se había producido la aplicación indebida de las reducciones como consecuencia del incumplimiento del requisito previsto por el artículo 20.6.b) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El donante cesó como administrador único y nombró a sus hijos administradores solidarios junto con él mismo. Alegan los contribuyentes que la norma no exige una desvinculación absoluta ni una desvinculación económica, ni que el donante deje de pertenecer al órgano de administración, ni que perciba retribuciones por otros conceptos. Lo único que exige es que cese en las funciones de dirección y que deje de percibir retribución por las mismas. Expone que los dos hijos donatarios asumieron esas funciones directivas y han recibido retribución por tal concepto. Que el órgano de administración se modificó en consonancia cesando el donante como administrador único, si bien manteniendo el cargo de administrador por una elemental prudencia de actuar "in vigilando" sobre la gestión directa de los hijos.

Para la Sala, lo relevante es el cese en el ejercicio de las funciones de dirección y en las percepciones correspondientes a las mismas, ya que no otra cosa exige la norma. La resolución impugnada por los contribuyentes, parte de que el nombramiento del donante como administrador solidario junto con sus hijos, tras haber cesado como administrador único, implica una presunción del ejercicio de funciones de dirección. Sin embargo no consta probado el desempeño efectivo de tales funciones tras ese nombramiento.

La documental presentada con la demanda, referentes a contratos de compraventa, modificación de objeto social, escritura de dación en pago, distintas pólizas bancarias, contratos de suministro y de colaboración, de publicidad y contratos de trabajo, constan suscritos por los hijos y donatarios en representación de la empresa y no por el donante. Es cierto que tras la donación el padre mantuvo una retribución como administrador, pero ello no contraviene por sí solo la previsión legal que se analiza, porque no consta que la misma lo fuera en razón del ejercicio de funciones de dirección. Consta que en los estatutos establece que el cargo de administrador debe ser retribuido y el importe mensual percibido por el donante tras la donación resulta más reducido que la cantidad que recibía como administrador único. En definitiva, no cabe estimar incumplido el requisito establecido en la letra b) del artículo 20.6 de la ley 29/1987.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: BIENES AFECTOS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 23 de julio de 2018

El valor total de unas participaciones no se considera exento en su totalidad, sino únicamente en un determinado porcentaje, como consecuencia de no encontrarse afectos a una actividad económica la totalidad de los elementos patrimoniales titularidad de la entidad inmobiliaria, sobre cuyas participaciones se solicita la reducción. Concretamente, no se considera como activos afectos a las actividades económicas ordinarias de la sociedad inmobiliaria de los productos y las inversiones financieras temporales contabilizadas en la cuenta "548, Imposiciones financieras a corto plazo", correspondiente a participaciones en diversos fondos de inversión, imposiciones a plazo fijo y dos pagarés emitidos por una entidad financiera, cuyo valor nominal total a la fecha de devengo es un 10 por 100 del valor contable total del activo.

Para el tribunal, no parece que las participaciones en Fondos de inversión, o esos otros instrumentos financieros equivalentes que se contabilizan en la cuenta 548 deban considerarse como elementos patrimoniales "necesarios" para obtener los rendimientos propios de las actividades económicas ordinarias de la sociedad, esto es, la promoción y el arrendamiento inmobiliario.

A este respecto, los reclamantes alegan que esas inversiones financieras tenían la finalidad de atender compromisos de pago e inversiones propias del plan de negocio de la compañía. Sin embargo, de lo instruido no resultan indicios que lo acrediten, pues las conclusiones obtenidas por la Inspección ponen de relieve, para los ejercicios examinados, que los compromisos de pago pudieron ser atendidos con los ingresos generados por la actividad ordinaria, y no hay constancia de la realización o de la previsión de las referidas inversiones con cargo a aquellos activos financieros, cuyo nivel o valor global se mantuvo estable.

PRUEBA DE RESIDENCIA EN LA VIVIENDA HABITUAL EN UNA DONACIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 28 de septiembre de 2018

La cuestión planteada es estrictamente probatoria, en relación con la donación de vivienda y si ésta ha constituido la residencia habitual del donatario, ya que entonces procede la bonificación autonómica prevista.

Partiendo de la prueba, incluidos expediente y testifical denegada por la Administración y practicada en vía judicial, la Sala coincide con el criterio de la Agencia Tributaria en cuanto a la falta de prueba sobre el hecho efectivo de la residencia. Cierto es que la falta de empadronamiento en la vivienda litigiosa por sí sola no descarta que pudiera ser la vivienda del actor. Pero es que ni la testifical, ni la documental aportada logran dicho objetivo. La testifical, partiendo de la veracidad de lo manifestado por el testigo, es insuficiente en cuanto al hecho de que los encuentros son esporádicos y sin precisar, sin que resulte incompatible los recuerdos sobre haber podido pedirle la ropa que se le caía (obviamente no de continuo) con visitas a los abuelos. La exigencia lo es de una residencia continuada. Tampoco los extractos de una cuenta corriente sobre recibos de suministros sin mayor explicación son suficientes, pues no son coincidentes en su mayoría con los recibos aportados a nombre de uno de los donantes, en los que figura otra cuenta y por cantidades que, lejos de acreditar una residencia efectiva, no evidencian un consumo efectivo y menos aún quién lo ha realizado. Con este déficit probatorio, hubiera sido preciso la aportación de una mayor documentación (IRPF, IBI, Seguridad Social y de todo tipo de relación con las diferentes administraciones o particulares) que, de ser el real domicilio, fácilmente podría aportarse en cuanto recibida en el mismo.

AJUAR DOMESTICO: SUCESIÓN EN LOS QUE LOS LEGATARIOS ADQUIEREN TODOS LOS INMUEBLES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 14 de septiembre de 2018

Dice la parte recurrente que se trata de un caso singular en que se repartieron todos los bienes del causante mediante legados a favor de sus sobrinos por lo que ha de aplicarse el art. 891 CC que dice que si toda la herencia se distribuye en legados,

se prorratarán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios en proporción a sus cuotas a no ser que el testador haya dispuesto otra cosa. Asimismo, la aplicación del importe del ajuar doméstico, aduce, no se ha de computar el importe de los legados para calcular el caudal relicto pues los legados no forman parte de la herencia,

Entiende la sala que los legados no se excluyen de la base de cálculo del ajuar doméstico porque efectivamente forman parte de la herencia de cuya masa hereditaria forman parte todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte (art. 659 CC), desestimando la pretensión del recurrente.

Una cuestión diferente es si al recurrente ha de aplicársele la parte correspondiente del ajuar doméstico cuando consta que los bienes que recibe son dinero y un local objeto de legado, y son los cinco legatarios que adquieren las viviendas con todo lo que haya de puertas para adentro de cada piso, los que realmente adquieren el ajuar doméstico; cabe deducir que el ajuar doméstico en este particular caso no puede ser el 3 por ciento de todos los bienes de la herencia ya que la disposición testamentaria adjudica ese ajuar a los legatarios adquirentes de los pisos o viviendas y sólo éstos habrán de ser los que lo asuman. No hay que olvidar que el ajuar doméstico está compuesto por ropas, enseres utensilios y otros bienes de uso cotidiano y resulta que en este supuesto el ajuar ha sido adquirido por los cinco legatarios a los que se les han adjudicado viviendas.

DONACIÓN DE EFECTIVO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias del 29 de octubre de 2018

La controversia surge respecto a la naturaleza que debe atribuirse a la transferencia de la cantidad de 236.852,48 euros, que la recurrente realizó desde una cuenta bancaria, que formaba parte del caudal relicto de su difunto padre, a otra cuenta de la misma entidad y titularidad exclusiva de la recurrente, por cuanto el saldo depositado en aquella primera cuenta tenía carácter ganancial, por lo que la mitad de la cantidad transferida le correspondía a la madre de la actora, con la consecuencia de que la Administración tributaria entiende que ha existido una donación por parte de la madre a su hija, aquí recurrente, por la mitad del importe traspasado, es decir, 118.426,24 euros.

Para la adecuada solución de la problemática planteada la Sala considera que se ha de recordar que la obligación tributaria debe determinarse y exigirse conforme a la naturaleza del acto o negocio, por lo cual si faltara alguno de los requisitos requeridos por dicho precepto no estaríamos ante una donación y no se daría el hecho imponible del impuesto regularizado. Ahora bien, con base en los antecedentes del caso, y la consideración precedente, la pretensión deducida en demanda estaría abocada al fracaso, dado que la tesis actora resulta insostenible, pues si como alega incurrió en error al hacer el traspaso de fondos gananciales de sus padres desde una cuenta de los mismos a una propia, sin tener conocimiento de la operación su madre (única sobreviviente del matrimonio), bien pudo reintegrar la cantidad transferida a su favor con anterioridad a iniciarse las actuaciones inspectoras, habiendo transcurrido casi dos años sin que llevara a cabo acto alguno en tal sentido, por lo que es evidente que patrimonializó a título lucrativo dicho importe.

PARENTESCO POR AFINIDAD

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias del 17 de septiembre de 2018

La cuestión suscitada se centra en determinar si la sobrina carnal de la pareja de hecho del donante debe incluirse en el Grupo III de los regulados en el artículo 20 de la Ley del Impuesto, como pretende la recurrente, o en el Grupo IV como defiende la Administración, lo que supondría equiparar, a los efectos que nos ocupa, el matrimonio a la unión de hecho.

La normativa de la Comunidad del Principado de Asturias no lleva a la pretensión actora, pues la Ley 4/2002, de Parejas estables, ninguna pretensión específica contiene en materia sucesoria y respecto de los impuestos cedidos, y el artículo 13 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, y a efectos de las reducciones en la base imponible previstas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y donaciones equipara en su apartado 1.a) las parejas estables definidas en los términos de la Ley del Principado de Asturias 4/2002, de Parejas Estables, a los cónyuges, sin aludir al resto de parientes, como sería la situación de la recurrente, sobrina carnal de la pareja de hecho, cuya inclusión en el Grupo IV del Impuesto ha de estimarse correcta, lo que se reproduce en el artículo 24 del Decreto Legislativo 2/2014, en el mismo sentido, del que no cabe plantear que es posterior al devengo del impuesto pues ya estaba contemplado con anterioridad al Texto Refundido. En definitiva, no existe, al entender del Tribunal, norma o interpretación de la existencia que ampare la pretensión actora, sin que a ello se oponga resoluciones dictadas en el ámbito foral con normativa distinta en su alcance.

DONACIÓN DE METÁLICO: RESIDENCIA DURANTE LOS 5 AÑOS ANTERIORES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 27 de septiembre de 2018

En el presente caso, se realizó una donación de dinero para la adquisición de la vivienda habitual que se efectuó el 18 de marzo de 2014, por lo tanto, los cinco años previos al hecho imponible comienzan el 18 de marzo de 2009. Para la Administración tributaria, con los documentos aportados al expediente se deduce que no se cumplen los cinco años con residencia habitual en La Rioja, ya que entre el 30 de marzo de 2010 y el 19 de noviembre de 2012 la donataria no tuvo su residencia habitual en La Rioja. Por lo tanto, no procede la deducción del 100% del artículo 12 de la Ley 13/2013, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2014, de la cuota correspondiente a la donación de dinero para la adquisición de vivienda habitual, ya que la realización de estudios de postgrado no es una causa sobrevenida o que se desconociera en el momento de la donación.

Para el Tribunal, ninguno de los datos considerados por la Administración tributaria son suficientes para acreditar que durante el periodo de empadronamiento de la codemandada en el Ayuntamiento de Madrid donde realizaba los estudios de postgrado, el núcleo de sus intereses vitales dejase de radicar en Logroño, en el domicilio de sus padres, por lo que esta ausencia del territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja debe considerarse una ausencia temporal justificada, que debe computarse para determinar el periodo de permanencia tal y como dispone el artículo 28 de la Ley 22/2009.

La contribuyente ha aportado, al expediente administrativo, datos que permiten concluir que el empadronamiento en el Ayuntamiento de Madrid ha sido debido a la realización de estudios encaminados a su acceso al mercado laboral y no ha tenido otra finalidad. No se acredita que el tiempo de ausencia de la Comunidad Autónoma de La Rioja obedeciera a una voluntad de establecer fuera de su territorio el núcleo de sus intereses vitales. Así, debe señalarse: que la recurrente, antes del 30.03.2010 y con posterioridad al 18.11.2012 ha estado empadronada en el Ayuntamiento de Logroño, lo que demuestra una voluntad de residir en esta ciudad; durante el periodo de tiempo correspondiente a los ejercicios fiscales 2011 y 2012 la recurrente satisfizo al Ayuntamiento de Logroño el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica, dato que no evidencia una voluntad de desvincularse de La Rioja; el tiempo de empadronamiento en el Ayuntamiento de Madrid coincide con el tiempo durante el que se ha justificado haber realizado estudios de postgrado relacionados con la titulación académica obtenida (Arquitectura), aunque consten cotizaciones a la Seguridad Social durante algunos periodos de tiempo del año 2012, coincidentes con el empadronamiento en Madrid.

USUFRUCTO TEMPORAL: FECHA DE DURACIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 30 de octubre de 2018

Se dona el usufructo temporal mediante escritura pública de 28 de diciembre de 2012, que establece como duración del usufructo desde el día 1 de enero de 2012 hasta el 30 de diciembre de 2016 y en la que los usufructuarios expresamente manifiestan que vienen usando de los bienes a título de usufructuarios desde el día 1 de enero 2012. La recurrente considera que esa escritura pública es perfectamente válida y justifica y acredita la retroactividad de los efectos de la donación desde el 01.01.2012. La invocación del art. 633 Cc hecha por la Administración tributaria es interesada e equivocada pues no se exige escritura pública para la válida constitución de un derecho de usufructo, y que su título de constitución es el que configura el contenido y alcance del usufructo (art. 470 Cc).

Para el Tribunal, quien constituye ese usufructo fue la actora, y esta nunca dio, redactó o estipuló una fecha de efectos para ese derecho real. Ni retroactiva ni suspensiva, y por ello, la fecha de efectos ha de ser la prevista por el ordenamiento jurídico; la fecha de la escritura pública de constitución y, más claro aún, la de su aceptación por los donatarios. Que los donatarios manifiesten la utilización en calidad de usufructuarios, o en la que deseen no tiene validez alguna dado que quien constituye ese usufructo es la actora. Más aún; el requisito de la aceptación posee eficacia constitutiva y consecuentemente, la fecha de efectos también, por ser un elemento inherente a la aceptación misma. En puridad jurídica, se venían disfrutando de las propiedades donadas como precaristas y no como usufructuarios, dada la naturaleza constitutiva de la aceptación.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA..... 44

Tribunales Superiores de Justicia 44

- Nulidad parcial o condicionada. Interpretación de la inconstitucionalidad 44
- Fecha de devengo 44
- Ausencia de incremento de valor 45
- Inadmisión por extemporánea de una solicitud de devolución de ingresos indebidos 45
- Bonificación del 95% en la transmisión de locales 46
- Ausencia de incremento de valor 46
- Pruebas no válidas para acreditar la ausencia de incremento de valor 46
- Inexistencia de indicios de haberse producido una minusvalía 47

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

Tribunales Superiores de Justicia

NULIDAD PARCIAL O CONDICIONADA. INTERPRETACIÓN DE LA INCONSTITUCIONALIDAD

Sentencia de 27 de diciembre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

El Tribunal Constitucional dejó claro que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual, sino que lo es únicamente en aquellos supuestos en los que se somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, por lo que puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso administrativa. Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa. Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto es arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Para algunos Tribunales Superiores de Justicia: los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico; ante la inexistencia de los citados preceptos legales y, en consecuencia, de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto (aunque la misma recayera sobre plusvalías reales y efectivas); no puede dejarse al arbitrio del aplicador del Derecho (esto es, de la Administración tributaria, primero, y de los jueces de lo contencioso-administrativo, en última instancia) la determinación de los supuestos en los que se produce el hecho imponible del impuesto ni la elección del modo de cuantificar el eventual incremento o decremento del valor del terreno; tras la STC 59/2017 queda, exclusivamente, en manos del legislador llevar a cabo las reformas legales necesarias que eviten que el tributo pueda gravar en el futuro plusvalías inexistentes o minusvalías; y cualquier liquidación del IIVTNU que se practique con anterioridad a la precitada reforma legal, en tanto que carente de la debida cobertura, quebrantaría los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley aplicables en materia tributaria.

Para el Tribunal Supremo, la única afirmación que comparte de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia es que corresponde al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento.

FECHA DE DEVENGO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de octubre de 2018

Un bien inmueble es transmitido por partes en distintas fechas. La recurrente considera incorrecto partir de la primera fecha para establecer el periodo durante el que se produjo el incremento de valor, pues considera que deben tenerse en consideración las transmisiones intermedias operadas en 1995 y 2000 las cuales devengaron el IIVTNU, que fue abonado en su momento o, en otro

caso, hubo prescrito. De esta forma, dado que el terreno ha sido adquirido por cuotas en fechas diferentes, debe distribuirse su valor en proporción a la cuota adquirida en cada fecha, partiendo del año 1993 solamente para un 40% del valor del bien, que es lo que adquirió originalmente aquella entidad, el año 1995 para otro 20% y el 100% solo a partir del año 2000 en que se pasó a ser propietaria de la totalidad.

En el presente caso viene a colación La STS de 8 de julio de 2000 que recoge la doctrina jurisprudencial para un caso similar: "la fecha de adquisición del terreno se retrotrae al momento de la compra inicial, pro indiviso, siendo las posteriores escrituras de adjudicación de porciones, extinguiendo la comunidad, meros actos de concreción de lo adquirido en su día, pero que no participan del concepto jurídico de transmisión de dominio a efectos del Impuesto de Plus Valía, tal como expresamente se consignaba en el artículo 515-2-b) de la Ley de Régimen Local y sigue figurando en muchas Ordenanzas Fiscales la circunstancia de que en el articulado del Real Decreto 3250/76 y del Decreto Legislativo 781/86, se silencie esa mención expresa no significa, cual pretende la parte, que las adjudicaciones de bienes a los comuneros queden sujetas a dicho impuesto, sino que pudiera atribuirse a considerarse como algo innecesario, dada su falta de naturaleza propiamente transmisiva del dominio". Y prosigue: "Es indudable -viene a decirse también en la doctrina que estamos reproduciendo- que la adjudicación extintiva de la comunidad de bienes no es un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona sucede a otra, participando más bien de la naturaleza de acto declarativo de fijación, dando certeza y concreción a la situación de cada titular, siendo coherente con ese carácter declarativo de la adjudicación el art. 450 del Código Civil. Se trata, por lo tanto, de un supuesto de no sujeción por ausencia del elemento traslativo del dominio y no de una exención".

Por consiguiente, las operaciones de 1995 y 2000 no se hallaban sujetas al IIVTNU. La afirmación de la apelante de que este fue abonado en su día carece de toda prueba. Por ello, el momento inicial del periodo de devengo es único y debe remitirse a la adquisición del dominio por la comunidad, previsión a la que responde la liquidación del Ayuntamiento, lo que evita la incursión en enriquecimiento injusto.

AUSENCIA DE INCREMENTO DE VALOR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de octubre de 2018

Se impugna a través de este recurso de apelación la sentencia del Juzgado que desestimó la acción destinada a la anulación de la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, argumentando que en la transmisión de la participación del 15% sobre 9 fincas catastrales, no se había producido un incremento patrimonial gravable por el IIVTNU, pues el precio de adquisición de las participaciones el 25 de febrero de 2005 fue superior al de su venta el 11 de julio de 2014 en que se devengó el impuesto.

La regulación del IIVTNU se sustenta en los arts. 107 y 110.4 TRLHL, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, los cuales han quedado profundamente afectados por la STC 59/2017, que declara la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, y también por las sentencias del mismo Tribunal núm. 26/2017 y 37/2017, que expresamente rechazan la interpretación conforme a la Constitución de aquellos artículos y aclaran el alcance de la declaración de inconstitucionalidad. Sobre la base de estos pronunciamientos, la Sala considera inaplicables los preceptos legales mencionados, por lo que viene anulando sistemáticamente los actos tributarios que se fundamentaban en ellos.

Últimamente, el Tribunal Supremo ha interpretado por su parte tal declaración de inconstitucionalidad, concluyendo que la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2.a) es parcial en cuanto no se extiende a los supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de valor, casos en que los preceptos siguen en vigor.

INADMISIÓN POR EXTEMPORÁNEA DE UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de septiembre de 2018

La liquidación del impuesto se notifica a la actora en fecha 16 de junio de 2014. En fecha 12 de mayo de 2016 la mercantil actora presenta solicitud de devolución de ingresos indebidos, alegando el carácter indebido del importe ingresado dado que estamos ante una venta con pérdidas, por lo que al no existir un verdadero incremento del valor del inmueble no se produjo el hecho imponible.

Para la Sala, el verdadero carácter del escrito de 12 de mayo de 2016, que se formula expresamente al amparo de los artículos 32 y 221 de la Ley General tributaria, es el de solicitud de devolución de ingresos indebidos, cuyo procedimiento se encuentra

regulado en dicha Ley. Yerra la Administración al calificar dicho escrito como recurso de reposición y sin más argumento que la cita del artículo 14.2. c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, al inadmitir a trámite el mismo por extemporaneidad. Incurre en desacierto el Juzgado al sostener la conformidad a derecho de la resolución de inadmisión a trámite del recurso de reposición por extemporáneo, introduciendo la sentencia en su fundamentación un argumento adicional no contemplado por la Administración, esto es la no incardinación del supuesto de autos en ninguno de los procedimientos previstos en el artículo 221 de la Ley 58/2003. Este argumento no valida la calificación del escrito de devolución de ingresos indebidos como recurso de reposición. Procede la revocación de la sentencia de instancia y también de la actuación administrativa impugnada, y con ello la retroacción de las actuaciones al momento de la presentación del escrito de 12 de mayo de 2016 para que la Administración lo tramite conforme al procedimiento debido.

BONIFICACIÓN DEL 95% EN LA TRANSMISIÓN DE LOCALES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Barcelona de 17 de septiembre de 2018

El contribuyente cuestiona la aplicación de bonificación del 95%, del artículo 9.2 de la Ordenanza Fiscal, y mostraba su discrepancia con la fórmula de cálculo contenida en la Ordenanza Fiscal, que a su juicio aplicaba de forma incorrecta los artículos 107.1 y 104.1 TRLHL.

La bonificación del 95% se aplicó al inmueble en el que se gestionaba la actividad de alquiler de bienes inmuebles, pero no al resto de bienes inmuebles transmitidos. En lo que se refiere a la bonificación por la transmisión mortis causa de locales afectos a actividades económicas, en los casos de actividades inmobiliarias, el Tribunal se ha pronunciado con anterioridad, en el sentido que propugna el Ayuntamiento apelante. La Ordenanza Municipal de Barcelona, al regular las condiciones de la bonificación con arreglo a la Ley, no viene sino a ejercer y desarrollar una potestad que deriva de la LHL, que reconoce una amplia autonomía municipal, de manera tal que la Ordenanza fiscal puede conceder la bonificación o no concederla y puede regular las condiciones de esa bonificación en el marco que establece la Ley. El Ayuntamiento de Barcelona puede exigir determinadas condiciones para conceder la bonificación.

AUSENCIA DE INCREMENTO DE VALOR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 29 de octubre de 2018

La cuestión litigiosa la centra la parte apelante en considerar que no había existido plusvalía gravable con motivo de la transmisión de los inmuebles litigiosos, lo que así se acreditaba, a su juicio, a través de la prueba practicada, lo que suponía la falta de realización del hecho imponible del IIVTNU, invocando por último los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, que declaraba la inconstitucionalidad del método de cuantificación de la base imponible del impuesto referido.

La Sala destaca el esfuerzo probatorio llevado a cabo por la recurrente en la instancia en orden a acreditar la inexistencia de plusvalía con motivo de la transmisión que dio lugar al hecho imponible litigioso. Efectivamente, la parte recurrente no solo ha traído a los autos un principio de prueba indiciario, sino que ha aportado al proceso en la instancia una prueba pericial ratificada a presencia judicial, un segundo informe pericial sobre la pérdida patrimonial contable operada con la transmisión informe sobre los precios medios del metro cuadrado en la zona y las escrituras de adquisición del bien, pruebas estas últimas que fueron las tenidas en cuenta por el Tribunal Supremo en la sentencia ya varias veces referida. Ante esa circunstancia la Administración no realizó prueba alguna ni comprobación de valores por ninguno de los medios ofrecidos por el artículo 57 de la Ley General Tributaria, más allá del derivado de las escrituras públicas de declaración de obra nueva, realizadas por anteriores propietarios del mismo tiempo atrás, o por el contenido de resoluciones judiciales que no tenían por objeto valorar bien alguno sino resolver las controversias surgidas por la liquidación de un contrato público que afectaba a esos bienes, lo que sitúa a la Sala fuera de una acreditación cierta, convincente y tercera de la existencia de incremento real en la transmisión que dio lugar al hecho imponible aquí discutido, todo ello de acuerdo con la doctrina jurisprudencial aplicable al caso.

PRUEBAS NO VÁLIDAS PARA ACREDITAR LA AUSENCIA DE INCREMENTO DE VALOR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 22 de octubre de 2018

Para el Tribunal, partiendo del Fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional, el artículo 107 es nulo e inconstitucional pero únicamente en la medida que somete a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, lo que supone

que la Administración, sujeto activo del tributo, debe tener por cierto ese incremento, lo que no se deriva necesariamente de la estricta aplicación del método de determinación de la base imponible previsto en el artículo 107, sino que precisará adicionalmente de una motivación y comprobación, aunque sea indiciaria de la concurrencia de la plusvalía.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 9 de julio de 2018, ha admitido la posibilidad de que el interesado pruebe por cualquier medio (aunque solo sea indiciariamente) la inexistencia de incremento de valor de la finca transmitida debiendo entonces la Administración destruir dicha conclusión. Pues bien, situados ante tal tesitura, este Tribunal considera que en el presente caso la documental aportada por la entidad recurrente no debe de prevalecer sobre la que en la Administración fundamenta su postura, puesto que, en contra de lo que se sostiene las ofertas de venta aportadas no pueden considerarse suficientemente razonadas en orden a la justificación del valor real del inmueble, lo que, teniendo asimismo presente lo establecido por el Tribunal. Se desestima el recurso del contribuyente.

INEXISTENCIA DE INDICIOS DE HABERSE PRODUCIDO UNA MINUSVALÍA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 11 de octubre de 2018

La cuestión litigiosa se fundamenta en que el presupuesto necesario para que se pueda liquidar el impuesto es que se produzca la obtención de rentas o incremento patrimonial de origen inmobiliario, no bastando la simple transmisión del inmueble y en el presente caso se transmite la titularidad del dominio del inmueble y correlativamente no recibe ninguna contraprestación, ya que el valor que se atribuye al inmueble viene representado por la amortización de acciones hasta el importe de su valor y reducción de su capital social.

La controversia jurídica existente sobre la posible vulneración del principio constitucional de capacidad económica del art. 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, ha sido resuelta por la sentencia del Tribunal Constitucional de 11-5-17. Más recientemente, el Tribunal Supremo ha señalado que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, en la sentencia del de 9-7-18, dictada en el recurso de casación, que fija los criterios interpretativos sobre los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL, a la luz de la STC 59/17.

Para la Sala, no se da el presupuesto exigido por el Tribunal Constitucional para que se pueda entender que no se produce el hecho imponible del Impuesto, ya que no existe indicio alguno de haberse producido una minusvalía del valor del terreno entre el momento de la anterior adquisición del inmueble y la transmisión realizada por el sujeto pasivo. No ha resultado probado que al tratarse de una transmisión onerosa, que se haya producido un decremento de valor del terreno transmitido. No puede afirmarse por la razón que no se ha producido un incremento de valor del terreno para el sujeto pasivo en el momento de la transmisión, puesto que se desconoce el valor por el cual ésta procedió a la adquisición del inmueble, y sería la comparación entre esos dos valores (valores reales de adquisición y de transmisión del terreno) la que permitiría haber acreditado ante el Juzgado, por un valor inferior que aquel por el que fue adquirido, la inexistencia de incremento con motivo de la transmisión.

