

Sumario

Presentación:

Tomás Marcos Sánchez	7
----------------------	---

Editorial:

Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida	
Antonio Cayón Galiardo	13

Estudios:

Fiscalidad de las empresas familiares: situación actual y perspectivas de futuro	
Gracia María Luchena Mozo	29
Análisis de la doctrina jurisprudencial sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, de 26 junio, del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, en versión dada por la Ley 8/2002 de 14 noviembre, Ley de Reforma Fiscal de Extremadura	
Jesús María Calderón González	83
Análisis crítico de las vías de impugnación de las ponencias de valores catastrales y de las posibilidades para obtener, en su caso, la devolución de lo ingresado	
José Luis Bosch Cholbi	97
Profanación tributaria de la Sagrada Familia	
Esaú Alarcón García	145

Jurisprudencia:

STS de 30/10/2013. Impuesto sobre Sociedades. Gastos deducibles. Retribución de administradores	161
STS de 14/11/2013. Impuesto sobre Sociedades. Base imponible. Compensación de bases negativas de ejercicios prescritos	163
STS de 3/12/2013. Notificaciones administrativas. Momento en que se entiende culminado el intento de notificación	165
STS de 9/12/2013. IS. Comprobación de valores. Principio de unicidad de valores	166
STS de 16/12/2013. ISD. Transmisión de acciones y participaciones en empresas familiares. Alcance de la reducción del 95% de la base liquidable	167
SAN de 26/09/2013. IRNR. Cálculo de retenciones. Consideración de dietas y gastos de desplazamiento	169
SAN de 19 de diciembre de 2013. Procedimiento económico-administrativo. Ejecución de resoluciones. Incumplimiento de la Administración. No aplicación del plazo de prescripción de 4 años para devolución de ingresos indebidos	170
SAN de 23 de enero de 2013. IS. Deducción por reinversión en beneficios extraordinarios	172
TSJ de Asturias de 29/04/2013. ISD. Donación encubierta. Adquisición de bienes por la sociedad de gananciales.	173

STSJ del País Vasco de 30/10/2013. IRPF. Ganancias patrimoniales. Exención por reinversión. Prueba .	174
AP de Valencia de 15/04/2013. Delito fiscal contra la Hacienda Comunitaria. Defraudación de los derechos «antidumping» a la importación de bicicletas	176

Doctrina Administrativa:

RTEAC de 19/09/2013. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Validez de pruebas con posterioridad el levante de las mercancías	181
RTEAC de 14/11/2013. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción por parentesco. Colaterales por consanguinidad y afinidad. Sobrinos políticos	184
RTEAC de 30/10/2013. IRPF. Rendimientos del trabajo. Compensación económica prevista en el art. 41 del Código de Familia catalán	186
RTEAC de 14/11/2013. ITP y AJD. Operaciones Societarias. Liquidación de sociedades. Adjudicación de activos y deudas a un socio con ocasión de la liquidación de la sociedad	188
RTEAC de 3/12/2013. ITP y AJD. Constitución de hipoteca unilateral en favor de la Administración, en garantía de un aplazamiento/fraccionamiento o de suspensión. Diferente tributación en función de que el deudor sea o no sujeto pasivo del IVA	189
TEA foral de Bizkaia de 23/05/2013. IVA. Exenciones. Servicios de homeopatía prestados por médico colegiado	191

Comentario de Jurisprudencia del TJUE:

STJUE de 19/12/2013. Tributos internos – Artículo 110 TFUE – Impuesto de matriculación – Productos nacionales similares – Neutralidad del impuesto entre vehículos automóviles usados importados y vehículos similares que ya se encuentren en el mercado nacional	195
STJUE de 12/12/2013. Tutela judicial – Principio de efectividad – Principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima – Devolución de cantidades indebidamente percibidas – Vías de recurso	199
STJUE de 17/10/2013. Libre circulación de capitales – Artículos 56 CE a 58 CE – Impuesto sobre sucesiones – De cuius y heredero residentes en un país tercero – Haber hereditario – Bien inmobiliario situado en un Estado miembro – Derecho a una reducción de la base imponible – Trato diferente de residentes y no residentes	203
STJUE de 22/10/2013. Directiva 77/799/CEE – Asistencia mutua de las autoridades de los Estados miembros en materia de impuestos directos – Intercambio de información previa solicitud – Procedimiento tributario – Derechos fundamentales	208

Novedades Editoriales	215
--	------------

Los recargos por regularización extemporánea: las dificultades de una figura híbrida

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Es sabido que los recargos por declaración extemporánea son una figura que nació bajo la denominación de “recargos de prórroga” en la LGT de 1963, en un tiempo en el que ya se los califica como “figuras peculiares” (María Teresa Soler Roch 1974), si bien, no solamente se han mantenido en nuestro ordenamiento –quizá por su fácil y cómoda liquidación y recaudación- sino que han tenido varias regulaciones en las que la Ley ha puesto a prueba el límite constitucionalmente aceptable de sus cuantías, hasta alcanzar hoy una cierta estabilidad normativa en su regulación dentro de la LGT, en su artículo 27.

Esta estabilidad legislativa pudiera darnos a entender que el tema de su naturaleza jurídica se ha cerrado definitivamente, sin embargo ello solo es cierto si hacemos su valoración en un plano general y abstracto, pues cabe que en su concreta aplicación se susciten controversias ante los Tribunales de Justicia que son las que están apareciendo y justifican estas líneas. Ello, creemos, porque en ocasiones y, aún aceptada su constitucionalidad, es necesario hacer una aplicación restrictiva o cautelar de esta figura para no caer en despropósitos o en situaciones que no se pueden defender con otros argumentos que el mero texto de la ley, interpretado en sus términos estrictamente literales.

Así sucede porque en algunos casos -no es necesario que suceda en todos los supuestos que caen en el ámbito de una norma- una actuación concreta será la que desvele que la naturaleza de la figura que se está utilizando se ha desbordado y por tanto se ha desnaturalizado.

Esta es la situación que encontramos en algunos casos de aplicación de los recargos por regularización extemporánea, que son desvelados por algunas recientes sentencias y que nos dan pie para una reflexión más general sobre el tema que su simple exposición resumida.

2. Las configuración legislativa de figuras híbridas

2.1. El establecimiento legislativo de figuras híbridas o de naturaleza mixta

Sabemos también que esta denominación -híbridos- se está aplicando a los negocios entre particulares que buscan a propósito una doble naturaleza, válida cada una ante una jurisdicción distinta, con la finalidad de lograr una ventaja fiscal que se puede calificar de abusiva al no estar no amparada en las normas y/o en su normal aplicación ("Se trata de dispositivos que explotan las diferencias de instrumentos, entidades o de transferencias de los regímenes fiscales entre dos o varios países. Estos, finalizan a menudo en una doble exoneración que no ha podido ser advertida por los países concernidos" Dispositivos Híbridos. Cuestiones de política y disciplina fiscal. OCDE, Marzo de 2012).

Ahora bien, del mismo modo que en ámbito de los negocios entre particulares se acude a negocios complejos en su naturaleza, dentro de los que encontramos a estos llamados "híbridos", también por parte del legislador se crean figuras que, en su régimen jurídico, se les dota de perfiles o rasgos de otras diferentes pero que no permiten su absorción en ninguna de ellas, y por tanto no rigen con plenitud las normas que serían de aplicación si se tratase de figuras perfectamente reconocidas. Normalmente las nuevas figuras buscan disfrutar de un régimen jurídico cómodo porque se regirán por una selección a la carta de disposiciones en la que se eliminan las que entorpecen o dificultan su aplicación.

Con lo anterior no queremos desconocer que el legislador goza de libertad de configuración, pero esta libertad debe entenderse como la no necesidad de vincularse a las categorías doctrinales o legislativas previas, si bien siempre habrá de respetar ciertos límites o rasgos del régimen que sería el apropiado en función de la naturaleza de las que se establecen, especialmente si cuando la ley está configurando una de estas instituciones mixtas se acerca a otras que tienen unos rasgos constitucionalmente definidos, pues como consecuencia de ello, habrá de ajustarse a las previsiones establecidas en la Constitución para ellos. Recuérdense las consecuencias respecto de la reserva de Ley que ha tenido la calificación de cualquier exacción coactiva como prestación patrimonial pública en el sentido del artículo 31 de la Ley fundamental.

Estos límites a respetar no son sino consecuencia de lo declarado por el Tribunal Constitucional cuando afirma que *"para determinar la naturaleza de una determinada figura no es decisivo el nomen iuris que le dé la Administración o le asigne el legislador"* (STC 239/1988), pues también la labor del legislador se somete al principio de calificación de las manifestaciones formalmente expresadas lo mismo que ocurre en el caso de actos o negocios entre particulares.

2.2. Algunos ejemplos

Siempre hemos pensado que el primer caso a citar como ejemplo en este breve repaso del tema ha de ser el del embargo de dinero como medida cautelar. Este ejemplo se nos plantea complejo en su naturaleza porque no vemos dónde está la diferencia entre esta medida, adoptada como cautela (así lo admite expresamente el artículo 81. LGT que autoriza a acordar el embargo preventivo de bienes mencionando también al dinero de forma expresa en el apartado 7), y como verdadera y auténtica ejecución de una deuda. Es decir, la medida que quiere garantizar la posterior ejecución de una deuda tributaria lo que realmente hace es adelantarla y ejecutarla de inmediato, pues los efectos que se derivan del embargo de dinero son, para el deudor, de la misma intensidad que los de la ejecución misma, pues sería complejo explicar que, mediante el embargo de esa suma, no se ha

producido un efecto semejante al del pago y ello porque existen diferencias entre ambas actuaciones tales como el procedimiento que debe seguirse para instar la devolución –que no debería ser entonces el de ingresos indebidos–, o la posibilidad de revisión de la medida y de su sustitución por otra, etc.

Sin embargo, resulta de mayor interés, y es un ejemplo cercano al tema que nos ocupa, traer a colación el caso del recargo de apremio sobre cuya naturaleza han existido debates desde que apareció en nuestro derecho, pues se le consideró como una tasa por la prestación de un servicio público que con ella se resarce a la Administración de los costes en que incurre así como de los que corresponden a su personal recaudador.

Curiosamente, y aceptado que actualmente tiene un fundamento “mixto”, pues supera el indemnizatorio sin llegar a las sanciones, encontramos una sentencia del TSJ de Castilla La Mancha, de 30 de octubre de 2013 (Ponente: Don Jaime Lozano Ibáñez) en la que se analiza su naturaleza para obtener algunas consecuencias sobre su régimen, y, en esta argumentación se utiliza como parámetro de comparación de este recargo, la posibilidad de que fuese una tasa.

La sentencia tiene interés porque trata de un tema que no tiene fácil solución en nuestro ordenamiento y que se refiere a los casos en que se declaran varios –tres, en la sentencia– responsables solidarios de una misma deuda (en el caso, se les deriva la responsabilidad como administradores) y se les notifica la liquidación con apertura del periodo voluntario y, tras él, del periodo ejecutivo con nacimiento del recargo de apremio. En el caso, como ninguno de los tres pagó en voluntario, se giró una providencia de apremio a cada uno de ellos con el correspondiente recargo de apremio del 20 %, en cada uno de los tres casos. Fue entonces cuando uno de ellos la pagó, íntegramente, pero dando lugar a que la Administración siguiese con la ejecución frente a los otros obligados limitando el importe exigido al 20 % de recargo de apremio.

La sentencia acepta conocer que existe otra del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 18 de febrero de 2013, que confirma –aunque con un voto particular– una tesis semejante a la que sostiene la Administración, quien afirma que el recargo tiene como fin resarcir a la Administración por los gastos y molestias derivados de la necesidad de apertura de un procedimiento ejecutivo, y, por tanto, puede pervivir pese al pago por uno de los obligados. Frente a ello dice el TSJ de Castilla La Mancha que:

*“el hecho de que la deuda tributaria se exija solidariamente a todos los deudores simultáneamente no quiere decir que la **deuda tributaria** se multiplique, ni en fase voluntaria ni en fase ejecutiva. La deuda es única y se puede exigir íntegra a cualquiera de los obligados solidarios, pero la interpretación de la Administración supone que (al menos en parte) **la deuda tributaria se multiplica** según sean los obligados solidarios, lo cual es contrario a la idea misma de solidaridad... una parte de la deuda se ha multiplicado por tres (en el caso de autos) y ha pasado a tener una naturaleza no solidaria; todo ello sin apoyo en ninguna norma que así lo establezca.*

Cosa diferente sería que la Ley previese el cobro de una tasa, como tributo diferente, por el ejercicio de la actividad ejecutiva de la Administración, en cuyo caso evidentemente debería girarse a cada ejecutado y sería una obligación tributaria diferente... Pero si la ley opta por conceptualizar el recargo como parte de la deuda principal reclamada, ello tiene la inevitable consecuencia de que sigue su régimen de cobro y solidaridad”. (Fto. Jur. 3º).

En resumen, el Tribunal utiliza el argumento de su naturaleza de “deuda tributaria solidaria” para poner fin a una

situación injusta, pero creada por esa naturaleza de “obligación accesoria”, con fines múltiples, que se atribuye a este recargo de apremio.

Ahora bien, si los dos ejemplos anteriores son significativos de las dificultades que los híbridos generan en su aplicación, el caso más patente, porque toda la doctrina no ha dejado de señalarlo, es el de la responsabilidad tributaria, institución a medio camino siempre entre las sanciones y su configuración como mera garantía de cobro.

Como el tema es de sobra conocido, nos vamos a limitar ahora a dar noticia de una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Les Illes Balears, de 29 de mayo de 2013, rec. 260/2012 (Ponente: Socías Fuster, Fernando) en la que se aplica el principio “ne bis in idem” a una sociedad cuando, tras haberle impuesto una sanción tributaria grave por colaborar en la recepción y utilización de facturas sin soporte real (falsas) –lo que había hecho en colaboración con su socio y administrador- se procede a derivarle la responsabilidad por entender que su conducta era incardinable en el supuesto del art. 42.1.a) de la LGT/2003, conforme al cual serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades “ que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”, extendiéndose también la responsabilidad solidaria a la sanción.

En lo que ahora nos interesa –al efecto de exponer las consecuencias de las dos caras de la responsabilidad tributaria- dice el Tribunal que:

“ ... debe reconocerse que la responsabilidad solidaria establecida en el art. 42.1.a) de la LGT/2003 no constituye una responsabilidad de la obligación tributaria como simple medida de extensión de la recaudación a sujetos distintos del originariamente obligado, a modo de garantía de cobro. Antes al contrario, tiene un carácter claramente sancionador como se recoge en las sentencias del TS de 10 de diciembre de 2008 y 8 de noviembre de 2010 ...

Desde el momento en que para la extensión de responsabilidad del art. 42.1.a) de la LGT/2003 es necesaria una coautoría o colaboración necesaria en el hecho infractor inicialmente cometido por tercero, sin duda el declarado responsable solidario también es partícipe del hecho infractor y por tanto verdadero infractor aunque la LGT le denomine simple responsable solidario. El título de imputación no enmascara la naturaleza sancionadora de la extensión de responsabilidad que, por ello, ya no podrá fundamentarse en supuesto de responsabilidad objetiva, sino que precisará de dolo o culpa.

Por la misma razón -naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a- se verá afectada por la aplicación del principio “non bis in idem”.

TERCERO.

Aclarado lo anterior ... sólo resta determinar si la empresa cometió dos hechos infractores (el del art. 191,4º de la LGT/2003 por utilización de medios fraudulentos para dejar de ingresar deuda tributaria y, la colaboración en la emisión de facturas con datos falseados) o en realidad la segunda acción forma parte de la primera, por lo que nos encontraríamos con supuesto en que una misma conducta se sanciona dos veces vulnerando el principio “non bis in idem”.

En este punto, el art. 180,2º de la LGT 2003 (en la numeración anterior a la reforma operada por RDL 12/2012 de 30 marzo 2012) contempla:

“Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias

2. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.”

Pues bien, sancionada la empresa recurrente por dejar de ingresar la deuda tributaria (en IVA e IS), la infracción fue tipificada de “muy grave” precisamente por aplicación del apartado 4º del art. 191, esto es, por haber utilizado “medios fraudulentos” ... En la medida en que para dicha utilización fue necesaria la activa colaboración con el emisor de la factura al que se facilitan los datos (NIF, nombre y domicilio de la receptora, conceptos,...), la conducta fraudulenta sería única...

Por ello, al sancionarse separadamente la acción necesaria para cometer el fraude, del fraude mismo, se está vulnerando el principio “non bis in idem” (art. 25 CE) que impide sancionar separadamente el hecho que integra la infracción medial, en concurso con la final”.

En resumen, un tratamiento verdaderamente penal –adecuadamente penal, en el asunto juzgado- a un caso de responsabilidad tributaria del que tantas veces se ha dicho que encubre un supuesto de coautoría en una infracción tributaria, si bien la figura de la responsabilidad solidaria sigue manteniendo elementos que la hacen más fácilmente manejable que la imposición de una sanción. Incluso actualmente cuando la derivación de responsabilidad se ha visto rodeada de garantías que hace algunos años no existían.

3. Los recargos por declaración extemporánea

3.1. El carácter híbrido de la figura

Expuesto lo anterior vamos a ocuparnos del examen de esta figura en tanto que se trata de un elemento complejo ya que, aún teniendo autonomía dentro de los componentes de la deuda tributaria, comparte espacio y finalidad con los intereses de demora, pero también comparte funciones con las sanciones pecuniarias a pesar de haber quedado excluidas del concepto deuda tributaria.

Estas dos son las figuras con las que se han planteado problemas en un plano constitucional por causa de la configuración legislativa que se ha hecho del recargo pues se ha querido, como veremos, dar relevancia en unos casos a la finalidad resarcitoria para obtener las ventajas del automatismo de la indemnización civil –interés de demora- y, en otros, se ha querido resaltar su carácter disuasorio aproximando su regulación –realmente su cuantía- a las sanciones.

Como en esta ajetreteada historia –no es frecuente que una figura frecuente las sentencias del Tribunal Constitucional como lo han hecho los recargos por declaración extemporánea- se han ido perfilando los rasgos actuales de la figura y también sus debilidades, hemos de partir del examen de los pronunciamientos del TC para abordar, desde ellos, el examen que haremos posteriormente de los casos en los que la figura sigue demostrando su capacidad de ser de difícil aplicación.

A este efecto, distinguiremos dos momentos en la jurisprudencia constitucional ya que en los primeros

pronunciamientos se irá perfilando la distinción del recargo especialmente con el interés de demora, mientras que el la última de las sentencias que examinaremos, el problema viene dado por su aproximación a las sanciones tributarias.

Como veremos, la línea de separación de ambas figuras –intereses y recargos– con las sanciones va a estar trazada esencialmente por las cuantías de cada concepto, porque a través de un fuerte incremento de sus importes o cuantías, la finalidad perseguida –disuasoria, indemnizatoria, etc.– podría adquirir un carácter represivo. Ahora bien, hemos de tener en cuenta que en el momento al que se refieren las SSTC que vamos a resumir, la LGT (artículo 87 en la redacción de la Ley 10/1985, de 26 de abril) fijaba el importe de las infracciones tributarias graves (dejar de ingresar) en una multa pecuniaria proporcional del medio al triple de la cuota. Es decir, estaríamos comparando los recargos e intereses con unas sanciones que, si bien en su nivel más reducido eran del 50 %, como actualmente (aunque no exactamente igual), en el nivel más elevado hablamos del 300%. Es decir, abiertamente alejadas en sus importes respecto de las otras figuras.

3.2. La aproximación de los recargos y los intereses de demora; las SSTC 76/1990, de 26 de abril de 1990, y 164/1995, de 13 de noviembre de 1995

Nos vamos a ocupar de estas dos primeras sentencias porque, aunque no se refieren directamente a los recargos, van a poner de relieve que existen elementos comunes entre el recargo y el interés de demora que trazan una divisoria borrosa y que, además, el legislador puede cruzar por cuanto se trata de dos conceptos legales que no tienen un perfil constitucional que los delimite. De otra parte, ambas figuras tienen también aspectos colindantes con las sanciones, aunque en principio deban diferenciarse de ellas.

Entrando ya en las declaraciones del Tribunal Constitucional, advertiremos que las dudas que se van a resolver en estas sentencias versan sobre la naturaleza jurídica de los intereses de demora cuando el legislador los ha configurado de manera que no se corresponden con el concepto y funciones que el resto del ordenamiento ha atribuido a la institución. Esto, que sería una mera cuestión de legalidad ordinaria o, también, de acierto técnico o de “autonomía de lo tributario”, adquiere una dimensión constitucional porque, dentro de la libertad de configuración de que disfruta el legislador en relación con las categorías dogmáticas, si ha elegido una medida y le ha atribuido un régimen determinado, esta decisión ha de ser coherente consigo misma en el sentido de que, su régimen jurídico, no puede ser libremente confeccionado a la carta ya que existen límites que se desprenden de la propia Constitución.

En relación con estos límites, hemos de señalar que muchas de las categorías dogmáticas que van a ser examinadas por el TC y por los Tribunales de Justicia que plantearon las cuestiones de inconstitucionalidad que dieron origen a las sentencias, no van a tener configuración constitucional porque no existe un concepto de las mismas en la norma fundamental –es el caso de los intereses de demora o de los recargos (el Abogado del Estado afirmaba en una de sus alegaciones con razón que “no existe un concepto de interés de demora en la Constitución y con carácter suprallegal ni, menos aún, un interés moratorio de Derecho natural” STC 76/1990. Fto. Jur. 18)-. Ello en contraposición a otros de los conceptos que se van a emplear en este debate, que sí responden o tienen un perfil constitucionalmente trazado –sería el caso de los tributos o de las sanciones-. Es precisamente esa falta de un parámetro constitucional preciso, en relación con los recargos o los intereses de demora, lo que se aprovecha por la Ley para configurar libremente la figura en cada caso, pero se va a hacer rozando los perfiles de las figuras constitucionalmente reconocidas (sanciones o tributos), y ello conduce al examen de su adecuación a lo que la norma constitucional ha fijado para estas últimas categorías.

Dado que se van a enjuiciar dos puntuales regulaciones de los intereses de demora, debemos comenzar por exponer las redacciones exactas de ambas disposiciones.

La primera se refiere a la redacción del art. 58.2 b) de la LGT según la modificación operada por Ley 10/1985, que disponía:

“Artículo 58.— 1. La deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo 55 y liquidada a cargo del sujeto pasivo.

2. *En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: (...)*

b. *El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente”.*

La segunda se refiere a la redacción que se dio al art. 61.2 de la Ley General Tributaria, disponiendo:

“Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria”.

Como puede recordarse, en ambos casos, lo que va a plantear dudas es la determinación de la cuantía de los intereses, no así su devengo, las razones de su nacimiento, etc.

Pues bien, respecto de la STC 76/1990, la argumentación del Tribunal Supremo al suscitar la cuestión (también lo hizo la Audiencia Territorial de Valencia) puso de manifiesto el problema en términos muy claros:

“La prestación de intereses de demora es, por su propia esencia, una reparación de los perjuicios ocasionados por la morosidad en el cumplimiento de la obligación tributaria, y su finalidad es únicamente resarcir ese perjuicio patrimonial. Pero la naturaleza esencial de los intereses de demora se «adultera» cuando se utiliza con fin distinto, como en la presente regulación ocurre, puesto que el fin disuasorio que supone el incremento del interés legal en un 25 por 100 transforma el interés de demora en una sanción.”

Adquiriendo relevancia constitucional el caso porque, a su juicio:

“puede venir transgredido el art. 25.1 de la Constitución, porque esa «sanción» con fines disuasorios no responde a la conducta infractora ni a una tipificación adecuada.”

En relación con la STC 164/1995, son varias las Salas de los TSJ que plantean sus cuestiones de inconstitucionalidad ante el TC, si bien, como va a hacer la propia sentencia, son agrupables en dos bloques.

Uno de ellos *“partiendo del tenor literal del art. 61.2 L.G.T., que excluye expresamente la imposición de sanciones, y del carácter indemnizatorio que en principio corresponde a los intereses de demora, dan por sentado que la finalidad de la medida allí prevista es asimismo resarcitoria, lo que les suscita dudas acerca de la razonabilidad del precepto, dado que a su juicio no cabe entender una medida resarcitoria por el retraso en el pago de una deuda pecuniaria que prescinda*

del factor temporal en la evaluación de los perjuicios....” En efecto, uno de los Tribunales en sus alegaciones había manifestado que “en la fijación del tipo del 10 por 100, previsto en el artículo cuestionado, se prescinde de toda causa razonable que pudiera justificar ese porcentaje y tampoco se contempla ningún factor de moderación” y que en “el mínimo establecido por el art. 61.2 de la Ley General Tributaria no se tiene en cuenta el tiempo transcurrido”, o que “cuanto mayor es la demora y consecuentemente mayor perjuicio se causa a la Administración, menor es el interés de demora aplicado.” Y, en otro caso, se dudaba de su verdadera naturaleza porque “la aplicación del precepto cuestionado origina un interés real que se aproxima al tipo del 3.650 por 100 en vez del 11 por 100 teóricamente exigible”.

El otro grupo de alegaciones se concentraba en el posible carácter sancionador de la medida pues “carece del sentido resarcitorio y aun del disuasorio (por su tipo incrementado de un 25 por 100 sobre el interés legal del dinero) propio de los intereses de demora, por lo que realmente encubre una sanción y de hecho viene a sustituir a las sanciones que expresamente excluye la primera frase del art. 61.2. ... impuesta sin procedimiento alguno, sin audiencia del interesado y con carácter objetivo...”

Así, los Tribunales afirmaban al respecto que “el precepto cuestionado puede encubrir la imposición de una sanción por cuanto se impone un mínimo del 10 por 100 de la deuda tributaria que puede no guardar relación alguna con la cantidad que por interés de demora correspondería, lo cual puede suponer que tras el velo de un interés de demora se esconde una sanción impuesta sin procedimiento alguno y sin audiencia del interesado, por lo que pueden considerarse vulnerados los arts. 24 y 25 de la Constitución”. Y, finalmente, se dudaba de su constitucionalidad porque “además de una sanción encubierta bajo la forma de interés de demora, se trata de una forma de responsabilidad objetiva proscrita por nuestro orden constitucional según la STC 76/1990”.

En resumen, los Autos por los que se promueven las cuestiones de inconstitucionalidad, se mueven prácticamente todos ellos en los términos antes expuestos: no inclusión de la regulación legal de los intereses de demora en el concepto general o común de la figura, provocando su adulteración. Por ello, en el caso de tratarse de una categoría distinta, que pudiera ser la de una sanción, habría de juzgarse si el régimen que se ha fijado legislativamente es respetuoso con las exigencias que, para las medidas sancionadoras, establece la Constitución.

Evidentemente la primera sentencia, 76/1990, no necesitaba argumentar en exceso sobre esta cuestión, bastándole con rechazar la naturaleza sancionadora de los intereses moratorios (*Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora*); y afirmar su finalidad resarcitoria (*trata de compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos*) y/o disuasoria (*y a la vez que de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse*).

En el caso de la segunda sentencia - 164/1995- la argumentación ha tenido que ser más detenida y precisa porque el legislador fue más lejos en su libertad de configuración (recordemos que el interés que se aproximaba al tipo del 3.650 por 100) lo que advierte la sentencia afirmando que “si pese al nomen iuris utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción”. Es más, la disposición legal objeto de la sentencia, que la consideró ajustada a la constitución, encontró un voto particular que discrepaba del sentido del fallo.

Pues bien, de la extensa argumentación de parte del TC vamos a destacar solamente algunas ideas que ahora nos interesan.

La primera de ellas es que el TC comienza por afirmar que el interés de demora instituido en el 61.2 LGT “es un recargo sobre la deuda tributaria, un **“recargo”** específico para los pagos tardíos espontáneos de las deudas tributarias objeto de autoliquidación”. Si bien, “la simple calificación de la medida ... como recargo no resuelve el problema de su naturaleza jurídica, que habrá que fijar atendiendo a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario”.

Y analizando su función y comparándola con las perseguidas por otras figuras, nos dice que no debe contemplarse únicamente la alternativa sanción/medida resarcitoria, pues no “puede aceptarse este reduccionismo que invita a pensar que lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización, o, a la inversa, que lo que no es indemnización ha de ser necesariamente una sanción, es decir, que excluye la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos”. Es decir, caben figuras mixtas por cuando “goza en principio el legislador de libertad configurativa” (Fto. Jur. 4º), dentro de las cuales se encontraría la figura analizada, a la que le asigna la naturaleza de recargo pues “no es propiamente un interés de demora, sino un recargo sobre la cuota tributaria para un supuesto específico, recargo este que, en cuanto excede de la cifra alcanzada por el interés de demora, tiene una finalidad puramente disuasoria y coercitiva”. En cuanto a la finalidad disuasoria se sostiene que una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción; y, en cuanto a otros fines, se destaca que cumple inequívocamente una función resarcitoria en cuanto que uno de sus ingredientes es precisamente el importe de los intereses de demora, así como que se trata de un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De otra parte se rechaza que este “recargo” tenga naturaleza sancionadora porque expresamente se excluye la imposición de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas, con lo que claramente está excluyendo la aplicación del *ius puniendi* del Estado en estos casos; y porque carece de la finalidad represiva.

Ahora bien, como hemos dicho, toda esta argumentación se sostiene sobre un dato que va a resultar trascendental a la hora de considerar la naturaleza jurídica del recargo: su cuantía. Pues es evidente que esta dimensión es la que incide en la verdadera función que cumple realmente la figura en cada caso.

3.3. La aproximación de los recargos a las sanciones: La STC 276/2000, de 16 de noviembre de 2000

Al margen de la argumentación que se expuso en las sentencias que hemos resumido, la que vamos a examinar ahora es la que directamente se ocupa de reforzar lo anterior pero añadiendo ahora precisiones importantes.

En el caso se cuestionaba una de las redacciones del artículo 61 de la LGT (1963) –la atribuida por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, del IRPF– en la que se disponía:

“Artículo 61.— 1. El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine el Reglamento General de Recaudación.

- 2. Los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso (...).”*

La cuestión de inconstitucionalidad consideraba que la naturaleza del “*recargo único*” era claramente punitiva dando lugar a una sanción de aplicación automática, y aunque el Abogado del Estado argumentaba que no era una sanción –pues expresamente la Ley declaraba su incompatibilidad con las sanciones- y trataba de atribuirle una naturaleza singular, el TC va a denegar su inclusión en esta nueva categoría rechazando que este recargo tenga una finalidad disuasoria (semejante a la que tienen algunos tributos ambientales o las multas coercitivas), o meramente indemnizatoria o de estímulo positivo.

Con ese fundamento se fijará, como hemos indicado anteriormente, en que no existe “*una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones*” lo que le lleva a la “*conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores...Criterio este que también fue uno de los que tuvo en cuenta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a efectos de reconocer que a determinados recargos debían resultarles de aplicación las garantías que se deducen del art. 6 del Convenio (STEDH Bendenoun c. Francia, de 24 de febrero de 1994)*”.

En consecuencia, entenderá que se ha vulnerado el artículo 24.2 CE.

Pues bien, a nuestro juicio no debe examinarse esta sentencia sin hacer mención al voto particular del Magistrado don Fernando Garrido Falla quien, aceptando la conclusión del voto de la mayoría, añade que “*se trata de una sanción impuesta directamente por la ley -sin previa atribución de potestad sancionadora a la Administración- la que anuda un efecto jurídico (el recargo tributario) al simple transcurso del tiempo*”. Por ello, dirá el magistrado, este recargo se aplica automáticamente y sin tener en cuenta las distintas circunstancias que racionalmente debieran modularlo (existencia o inexistencia de culpa, imposibilidad física por accidente, enfermedad, etc.), y sin necesidad de expediente administrativo cuyo contenido vaya más allá de la simple constatación de fechas.

3.4. Conclusiones

Lo que diferencia a cada figura es esencialmente su finalidad –resarcitoria o represiva- pero se admite que los recargos tengan una finalidad indemnizatoria, de estímulo y también disuasoria. Es decir, fines próximos a los anteriores.

Es la cuantía de los recargos la que principalmente va desvelar cuál es la verdadera finalidad perseguida por la Ley en cada caso, de modo que, un recargo reducido no va a suscitar problemas por carecerse de un parámetro constitucional para su comparación. En cambio, un recargo elevado podrá ser comparado con las sanciones, pues uno de los elementos que definen materialmente a las penas, no es solamente su finalidad represiva, sino también la disuasión de la infracción y, al efecto, la gravedad de la sanción que se aplica. El TC va a seguir en este punto la doctrina del TEDH.

Pues bien, el problema es que estos juicios de constitucionalidad se han de hacer necesariamente en abstracto y sobre la disposición legislativa que va a ser aplicada a una generalidad de casos, por lo que se trata de unas valoraciones que no pueden prever los matices que en algunos casos concretos va a tener una determinada figura, casos en los que, habiendo sido declarada constitucional la norma que los ampara en ese examen abstracto, se desvela que ha existido una transgresión de los límites o perfiles que la separaban de otras medidas similares pero de distinta naturaleza. Para enfrentarse a estos otros casos, dado que la ley no ofrece dudas de su constitucionalidad, es necesario disponer de una actitud por parte de los Tribunales que renuncien a refugiarse en la doctrina del Tribunal Constitucional, para, a contrario, emplearla en la fundamentación de las sentencias que aparentemente

se separan de ella. Estos son los casos que examinaremos a continuación en los que se pone de manifiesto que los híbridos van a ser figuras de compleja o conflictiva aplicación a pesar de que la Ley haya pasado varios filtros de constitucionalidad.

4. Algunos ejemplos

4.1. Introducción

A la hora de mostrar algunos casos en los que la aplicación de los recargos por regularización extemporánea nos revela que sus efectos dejan de ser acordes con sus fines resarcitorios o disuasorios y pasan a tener perfiles distintos, podemos empezar por un ejemplo cuya aparición no requiere circunstancias muy especiales. Nos referimos a los casos en los que una determinada operación o renta no fue autoliquidada correctamente – por ejemplo, se pensaba que, en los años en los que se obtuvieron los ingresos, no la operación no estaba sujeta. Más tarde, descubierta esta situación por la Administración tributaria en relación con algunos contribuyentes, entiende que no procede la imposición de sanciones. Pero, informados otros contribuyentes de lo que sucede acuden a regularizar su situación espontáneamente.

Pues bien, los contribuyentes del primer grupo habrán de pagar la cuota y los intereses de demora mientras que los segundos han de pagar la cuota, los intereses de demora y un recargo del 20 % (aunque se le reduzca por pronto pago), siendo que, precisamente los segundos son los que han desplegado una mayor diligencia con sus deberes.

Desde luego que la aplicación estricta de la Ley exige esta solución, pero, si la analizamos con detenimiento, lo que se está provocando no es desde luego un efecto disuasorio sino que el mensaje es el contrario: no regularice y espere a ser comprobado o requerido por la Administración.

La razón de este efecto está en uno de los motivos que condujeron a declarar la constitucionalidad de los recargos, pues se tuvo en cuenta que no tenían carácter sancionador porque la propia Ley declaraba la exclusión de las sanciones en estos casos. Ahora bien, lo que realmente sucedía no es que el recargo fuese “incompatible” con las sanciones, sino que las “sustituía”. Por ello, cuando no había sanciones que sustituir el recargo cobraba un efecto falta de proporcionalidad respecto de los contribuyentes a quienes no se les exigía.

Pero, al margen de situaciones como la descrita, vamos a exponer algunos casos en los que han sido los Tribunales de Justicia quienes han advertido que la estricta aplicación de la Ley –cuya constitucionalidad ya no se cuestiona– conduce, como hemos dicho a situaciones que deben ser moduladas para evitar efectos no razonables.

4.2. La regularización sin indicación de las cuotas o periodos regularizados

La regulación que contiene la LGT de estos recargos ha incorporado en el artículo 27 un apartado cuya explicación es sobradamente conocida que ordena:

“4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”

Ahora bien, en un momento anterior a la entrada en vigor de esta norma –los hechos se refieren a los periodos 2000 y 2001, y al IVA, se había sancionado al contribuyente por haber declarado operaciones en un trimestre posterior al devengo del IVA sin identificar el periodo impositivo a que se referían las bases o las cuotas, dando lugar a que el interesado recurriese la sanción invocando que le resultaba de aplicación el artículo 61.3 de la LGT (1963) y que no procedía su imposición y las sentencias que amparaban su pretensión.

Sin embargo, el asunto había de resolverse cuando ya la STS de 27 de septiembre de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 308/2008) había declarado que:

“no puede hablarse de <regularización tácita> ... no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas, o, si no hubo una anterior, la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea.”

Pues bien, respetando esta doctrina, la Audiencia Nacional dicta la sentencia de 17 de diciembre de 2013 (Rec. n.o 486/2012 Ponente: Ilma. Sra. D^a Lucía Acín) en la que viene a atemperar su aplicación declarando lo siguiente:

“...las exigencias del principio de proporcionalidad nos obliga a considerar que a los efectos de determinar la cantidad dejada de ingresar, como exige la aplicación del artículo 191.6 de la LGT 58/2003, sólo puede aplicarse la cantidad efectiva dejada de ingresar, que se limita a los intereses por el retraso en efectuar el ingreso, a lo que debe añadir el recargo por la extemporaneidad de la declaración y sobre la suma de estos dos importes aplicar el tipo sancionador correspondiente. De lo contrario se produciría una clara desproporción entre lo dejado de ingresar y la cuantía que constituye objeto de sanción”.

A nuestro juicio, la sentencia tiene relevancia en el tema que nos ocupa porque el Tribunal, al efecto de conseguir el resultado más razonable de entre los posibles y estando limitado por el carácter automático que otorga la Ley a los intereses y a los recargos (cuando además ninguno de ellos era el objeto del recurso), evita que se puedan sumar y acumular conceptos llegando a un resultado poco razonable en relación con la gravedad de la conducta del contribuyente, y lo hace aprovechando que tiene un espacio libre de interpretación (aunque las normas también habían fijado cual debía ser la “base de la sanción” en la que difícilmente estaban esos conceptos con exclusión de las cuotas).

4.3. La inaplicación de los recargos tomando en consideración la inexistencia de culpa

Más divulgada que la anterior sentencia ha sido la dictada, también por la Audiencia Nacional, el 13 de junio de 2013 en el rec.nº 299/2010 (ponente: Don Jesús Cudero Blas) en un asunto en el concurrían circunstancias que no debían ser desatendidas.

Se trataba de la aplicación del recargo a una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades por el retraso en un día, ya que se presentó el 26 de julio de 2006, siendo festivo el día 25 en la Comunidad de Castilla y León. Ahora bien, en el caso concurría que la entidad, cuando declaró extemporáneamente, hizo constar que tenía su domicilio social en Andalucía –donde el 25 de julio no era festivo- si bien, su domicilio fiscal se situaba en Castilla y León; debiendo añadirse a ello que el 27 de julio, ejecutando un acuerdo de la Junta General de Accionistas de 30 de

junio de 2006, se presentó la declaración censal comunicando el cambio de domicilio.

Ante estos hechos y tras examinar la doctrina constitucional sobre estos recargos, concluye el Tribunal que su finalidad es la de disuadir a los contribuyentes de que presenten las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones fuera de plazo, lo que se consigue precisamente con la amenaza de una consecuencia desfavorable. Pues bien:

“Si ello es así, resulta obvio que el contenido material de esta consecuencia y su finalidad no difieren en exceso del que pueda tener una medida sancionadora; no olvidemos que las sanciones persiguen también un fin preventivo general según el cual la amenaza de la pena constituye una verdadera disuasión...”

Este planteamiento general viene al caso porque es el que justifica el criterio de la Sala según el cual la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente.”

A partir de aquí, y considerando que el domicilio fiscal de la entidad se encontraba realmente en Castilla y León, rechaza la posición de la Administración porque entiende que lo sucedido debe examinarse como una equivocación de la entidad, y procede a anular el recargo impuesto al entender que la presentación de la declaración tributaria se efectuó dentro del plazo legalmente previsto (*“debe añadirse que la entidad demandante comunicó inmediatamente a la Administración Tributaria el error padecido en su autoliquidación (en la que consignó que su domicilio era el de Granada) sin que, en cualquier caso, pueda otorgarse tan perjudicial efecto (el recargo) a una simple expresión equivocada de tal domicilio, que se ha demostrado errónea a tenor de la prueba practicada”*).

5. Conclusión

De cuanto hemos expuesto no cabe extraer una conclusión general en el sentido de que exista una corriente de jurisprudencia que trate de corregir los casos en que puedan aparecer efectos poco razonables a consecuencia del automatismo de estos recargos. La Ley ha proporcionado un puerto seguro de escasa conflictividad y de fácil aplicación y, además, ha suavizado su régimen en algunos casos asemejándolo al de las sanciones –es el caso de la reducción del 25 por pronto pago y de la aplicación retroactiva de la norma más favorable–.

Sin embargo no debemos cerrarnos a la posibilidad de modular su aplicación en aquellos supuestos en los que la literal interpretación de las normas nos conduzca a un resultado no razonable al contrastarlo con los fines asignados a la figura. Y esto es quizá lo que se puede apreciar en la Sentencia de 19 de diciembre de 2013 de la Audiencia Nacional (Ponente: Ilmo. Sr. Francisco José Navarro Sanchos) pues, de una parte y frente a una alegación escasamente fundada, dice:

“...desde una óptica puramente indemnizatoria, que es de repetir, no es la pertinente en este caso, puede parecer injusto y, desde luego, desproporcionado, el sistema legal, pero es que, de una parte, la proporción la establece, como efecto propio indeclinable, la norma misma con rango de Ley formal, de suerte que sólo a ella, no a la Administración que la interpreta, le podría ser teóricamente imputada la vulneración de tal principio de proporcionalidad; ...

Ello significa que estamos ante el ejercicio de una potestad estricta y agotadoramente reglada, por lo que tampoco el control judicial dispensado puede atenerse de un modo directo a una pretendida proporcionalidad,

en la aplicación del recargo, que no haría sino infringir abiertamente la Ley, dados los términos taxativos de ésta...”

Ahora bien, también junto a ello, se declara que:

“...el recargo, a diferencia de la sanción, no exige en modo alguno, para su imposición, una exploración en la conducta del obligado tributario acerca de la culpabilidad que concurra en su conducta, bien dolosa, bien culposa o por negligencia, ni siquiera se precisa indagar en las razones conducentes a verificar el pago y a hacerlo de forma intempestiva. En tal sentido, el recargo entraña una responsabilidad de carácter objetivo, lo que no resulta inconciliable con el imperativo de interpretar la procedencia de éste de un modo restrictivo -conforme al principio general plasmado en el aforismo favorabilia amplianda, odiosa restringenda-, que nos llevaría a examinar los elementos que integran en la ley el presupuesto de hecho del que surge el gravamen del recargo y que figuran en el art. 27.1 de la LGT de 2003...”



Fiscalidad de las empresas familiares: situación actual y perspectivas de futuro

Gracia María Luchena Mozo

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Castilla-La Mancha.
Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF).
Miembro de AEDAF

“Las oportunidades pequeñas son el principio de las grandes empresas”. (Demóstenes)

Resumen

En toda Europa, alrededor del 70% - 80% de las empresas son empresas familiares y representan una parte importante (alrededor del 40% - 50%) del empleo en Europa. El Impuesto sobre Sucesiones y el Impuesto sobre el Patrimonio representan un reto considerable para las empresas familiares que pueden ver comprometido su relevo generacional si la carga financiera relacionada con él es excesivo para el presupuesto de la empresa y la familia. Los políticos europeos han comenzado a diseñar y poner en práctica las estructuras institucionales y los instrumentos de apoyo que favorezcan el desarrollo de las empresas familiares. La influencia del Tribunal de Justicia en la fiscalidad de la herencia es un fenómeno nuevo: la primera sentencia sobre el asunto es el caso Barbier en 2003. El Tribunal ha fijado los principios que aseguren la conformidad de la legislación nacional con la libre circulación de capitales.

Abstract

Across Europe, about 70 % - 80 % of enterprises are family businesses and family businesses account for an important part (about 40 % - 50 %) of European employment. The inheritance -gift tax- and capital tax pose a considerable challenge for family businesses that may counteract the transfer's successful completion, if the financial burden related to it is unbearable for the enterprise's and family's budget. European politicians have started to design and implement institutional structures and support instruments favouring family firms' development. The Court of Justice dealing with inheritance taxation is a new phenomenon: the first ruling on the matter is the Barbier case in 2003. The Court has developed principles ensuring the compliance of national legislation with the freedom of movement.

Palabras clave

Empresa familiar, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Derecho Comunitario.

Keywords

Family businesses, Capital Tax, Inheritance and Gift Tax, Community Tax Law

Sumario:

1. Notas en torno a la evolución legislativa de los aspectos tributarios relacionados con las empresas familiares
2. Análisis de las principales figuras que contemplan beneficios fiscales para las empresas familiares: el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - 2.1. Fundamento jurídico del régimen fiscal de las empresas familiares
 - 2.2. Régimen fiscal de las empresas familiares: Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
3. Beneficios fiscales autonómicos a las empresas familiares. Perspectivas de futuro: entre su probable inconstitucionalidad y la posible incompatibilidad con el derecho comunitario
 - 3.1. Beneficios fiscales autonómicos a las empresas familiares: futuro tras la reciente cuestión de inconstitucionalidad
 - 3.2. Compatibilidad con el Derecho Comunitario
4. Los Impuestos sobre sucesiones y sobre el patrimonio en los Estados miembros en relación con las empresas familiares. Hacia la armonización del Impuesto sobre sucesiones
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Notas en torno a la evolución legislativa de los aspectos tributarios relacionados con las empresas familiares

Pese a la falta de un concepto de empresa familiar en nuestro ordenamiento jurídico¹ no puede negarse que en España disponemos de un régimen fiscal propio², eso sí, disperso a la largo y ancho de todo el sistema tributario al que deben añadirse el mosaico legislativo de las distintas Comunidades Autónomas (CC.AA.) en materia de sucesiones y donaciones, teniendo en cuenta que, conforme al art. 48.1.a) de la citada Ley 22/2009, la CC.AA. de que se trate podrá haber regulado las reducciones estatales, manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas, además de haber podido establecer reducciones propias que, en todo caso, se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa estatal.

En efecto, dadas las Recomendaciones de la UE en materia de fiscalidad de las empresas familiares de 1994³ tendentes a disminuir la carga fiscal, sobre todo, en el momento crucial del relevo generacional, y dada la condición de Estado miembro de España, parecía lógico que se adoptaran medidas legislativas en esa dirección. No será hasta el controvertido Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, cuando se adopten las medidas trascendentes para las transmisiones «mortis causa» de este tipo de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se permitió la exención de las participaciones de entidades que cotizaran en bolsa y se vinculó la reducción del ISD a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), se estableció la posibilidad de establecer un porcentaje superior al 20% conjuntamente con el grupo familiar, y, por último se incluyó la posibilidad de aplicar al reducción del 95% en las transmisiones de empresas familiares mediante actos gratuitos inter vivos⁴. La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas el nuevo sistema de financiación de las CC.AA. en su momento y la actual Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas

1 Esta situación de indefinición parece estar en fase de solución. Después de mucho tiempo disponemos por fin de una definición oficial de empresa familiar aprobada por las dos principales instituciones internacionales representantes de la misma. Dicha definición fue aprobada en Bruselas por el Grupo Europeo de Empresas Familiares (GEEF) y en Milán por el Board of Family Business Network (FBN) el 7 de abril de 2008. El grupo de expertos fue creado en 2007 y su objetivo es poner de manifiesto los principales problemas que afectan a las empresas familiares en el mercado único, para identificar las relacionadas con el negocio familiar, buenas prácticas en el ámbito de la empresa familiar (las políticas relacionadas con las PYME), la familia y las organizaciones empresariales y para orientar a la Comisión sobre las cuestiones pertinentes a la empresa familiar. Entre ellas destaca el examen de las diferentes definiciones utilizadas actualmente en los diferentes países, en el que se pone de manifiesto los elementos comunes. Fruto de ello es la propuesta citada. Además, European Commission (2009). *Final report of the Expert Group. Overview of family-business-relevant issues: Research, networks, policy measures, and existing studies*. Enterprise and Industry Directorate-General. (<http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/promoting-entrepreneurship/family-business/>, consulta realizada el 14 de julio de 2013), recomienda que los Estados miembros utilicen el concepto de empresa familiar acuñado en el GEEF, debiendo concurrir las siguientes características: 1) the majority of ownership (directly or indirectly) rests in the hands of a natural person and/or family; and 2) at least one representative of the family or kin is involved in management or administration of the firm. For listed firms, GEEF modifies the first criterion to require only 25% (vs. majority) ownership by one person or family.

Sí dispone de concepto propio de empresa familiar el Derecho Italiano, en el art. 230-bis de su Código Civil. Puede consultarse SACCHETTO, C. AND BARASSI, M.: "Taxation of Small and Medium-Sized Enterprises". *European Taxation*. Vol. 40 (2000), núm. 12. Págs. 546-553.

2 LUCHENA MOZO, G.M.: *Fiscalidad de la empresa familiar*. Atelier, Barcelona. 2007; "Las PYMES familiares en Europa: notas sobre su tratamiento fiscal". *Noticias de la Unión Europea*, núm. 303. 2010. Págs. 135-164.

3 Recomendación de la Comisión (94/1069/CE), de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas. DOCE L 385, de 31 de diciembre de 1994. Vid. También European Commission (2003), *Transfer of business – continuity through a new beginning*. Final report of the MAP 2002 project, August 2003 y *Communication on business transfers: Implementing the Lisbon Programme for Jobs and Growth: Transfer of Business – Continuity through a new beginning*. COM (2006)117 final, 14 March 2006.

4 La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social permitió la reducción del 95% en el ISD en el usufructo de bienes y acciones.

de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias que amplía las competencias normativas de las CC.AA., ha conseguido un autentico mosaico de regulaciones diversas del impuesto sucesorio que, desde nuestro punto de vista puede llegar a influir negativamente en la competencia fiscal entre CC.AA. que ha llevado a lo que se ha denominado turismo fiscal. Tras la presentación por el Tribunal Supremo, mediante Auto de 8 de mayo de 2013, de la cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, por vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1 de la CE queda en el tejado de nuestro más alto Tribunal poner freno al galimatías autonómico en el ISD que amenaza no solo preceptos constitucionales, sino la más simple de las reglas en un Estado de Derecho: la seguridad jurídica.

Por lo que respecta al ISD en el ámbito comunitario, muchos países han abolido o reducido los impuestos sobre sucesiones. Así, Austria, Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, Suiza, Rumanía y Suecia⁵ han suprimido el impuesto de sucesiones⁶. Otros países prevén sumas exentas de impuestos y otras reducciones fiscales⁷. Una de las últimas modificaciones ha tenido lugar en Bélgica, de modo que la donación de las empresas familiares o de participaciones en empresas familiares está exenta desde el 1 enero de 2012, siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones⁸. Téngase en cuenta que el Tribunal de Justicia de Luxemburgo (TJUE) ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la incidencia del impuesto sucesorio y las libertades comunitarias y que analizaremos después.

El otro gran impuesto que afecta de lleno a la fiscalidad de las empresas familiares es el Impuesto sobre el Patrimonio. La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció con carácter excepcional y transitorio un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas pendiente de configuración definitiva. Este tributo no tenía objetivos recaudatorios, sino que se le atribuyó un carácter básicamente censal, de control y complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La tarifa fijaba un tipo máximo del 2 por ciento. La excepcionalidad y transitoriedad que se predicaba en aquella Ley terminó con la aprobación de

5 Cfr. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, "Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE". COM (2011) 864 final.

6 Aunque derogado desde enero de 2006, en Finlandia la base imponible se podía reducir si la empresa transmitida se mantenía en actividad durante varios años

7 Canadá, Japón o Korea son algunos ejemplos. Vid. AA.VV. *Global individual tax handbook*. IBFD. Amsterdam. 2011. También pueden consultarse Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Aplicar el Programa comunitario de Lisboa para el crecimiento y el empleo. Transmisión de empresas – Continuidad mediante la renovación COM (2006) 117 final. Pág. 9; http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html y [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-international-estate-and-inheritance-taxguide/\\$FILE/2012-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-international-estate-and-inheritance-taxguide/$FILE/2012-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf), consultas realizadas del 6 de julio de 2013.

Sobre el Impuesto sucesorio en diversos países europeos puede consultarse VAN ZANTBEEK, A.: "Tax-Driven Relocation of High Net Worth Individuals: Where to Run to?". *European Taxation*, Vol. 50 (2010), núm. 5. Págs. 196-214.

8 Tales condiciones son las siguientes:

1. A family business or shares in a family company (established in the EEA) which is a concern involved in industrial, commercial, craft or agricultural activity or the exercise of a liberal profession.
2. The business or company must engage in a genuine economic activity.
3. The testator or donor must (alone or with his or her family) hold at least 50% of the shares in full ownership (70% or 90% together with one or with two other non-family shareholders respectively).
4. After the testator's death or after the donation has been made, the capital and the activity must continue without interruption for a period of three years.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html y http://www.kpmg.com/BE/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/BelgianNewsletter/Pages/transfer-family-businesses-and-companies.aspx?utm_source=newsletter&utm_medium=e-mail&utm_content=13-04-2012%2BApril&utm_campaign=Belgian%2BNewsletter%2BENGLISH, consulta realizada el 30 de junio de 2013.

la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) que elevó el tipo máximo al 2,5 por ciento. Aún cuando ha sido un impuesto que ha tenido sucesivas reformas, muchas fueron las voces que se alzaron solicitando su modernización y actualización⁹, cuando no la supresión del mismo por injusto¹⁰ que llegaba incluso a calificarse como un adorno o un capricho del sistema tributario¹¹.

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció con carácter excepcional y transitorio un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas pendiente de configuración definitiva.

En los sistemas fiscales de Derecho comparado su presencia es escasa y no goza del mismo grado de aceptación en los países de nuestro entorno¹². Francia, Luxemburgo y Noruega, junto con España, son los únicos Estados de la UE de los veintisiete que mantienen vivo este gravamen, siendo nuestro país el que aplica el tipo más alto de todos ellos. En algunos Estados de la ampliación existe un impuesto patrimonial pero referido a la propiedad de bienes inmuebles¹³.

Las anteriores circunstancias, así como el hecho de que hubiese perdido su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado, llevaron al legislador -a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria- a "suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata"¹⁴, y que no es otra que mantener ocupado un hecho imponible por un impuesto estatal que evite a las CC.AA adoptar tributos propios sobre una capacidad económica vacante¹⁵ y sortear así una necesaria modificación de la entonces vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales

9 EL Grupo Parlamentario Popular en el Senado, al amparo de lo dispuesto en el art. 108 del Reglamento de la Cámara, presentó una Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio, para su debate en el Pleno el 17 de abril de 2005 que fue rechazada.

10 Vid. GARCÍA NOVOA, C.: "Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?". *Revista Mensual de Bolsas y Mercados Españoles*, núm. 170. 2007. Págs. 54 y ss.; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: "La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad". *Quincena Fiscal*, núm. 12. 20007. Págs. 1 y ss.; CALVO ORTEGA, R.: "La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones". *Nueva Fiscalidad*, núm. 5. 2008. Págs. 9 y ss.

11 Cfr. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "El Impuesto sobre el Patrimonio: nuevas normas, viejos errores". *Gaceta fiscal*, núm. 86. Pág. 188 y del mismo autor "El Impuesto sobre el Patrimonio en España". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 236. 1995. Pág. 318.

12 En Luxemburgo, en diciembre de 2001 se creó la denominada *Société de Participations Financières* (SOPARFI). Este tipo de sociedades, como pone de manifiesto BOGAERTS "for family-held companies, the creation of a SOPARFI holding company can be an interesting tool in assuring the continuation of the control over and management of the business. The creation of a family-owned holding in which the control and effective management of the business is centralized on the basis of the exercise of the voting and other rights attached to the shares, is often a very useful method for preventing the management of the family business being influenced by non-business considerations and individual concerns. At the same time the patrimonial rights and entitlements of all family members and future heirs can be divided independently from the voting rights and management power over the companies. The SOPARFI can also assist in tax planning with respect to the transfer of wealth from one generation to another without incremental inheritance and gift taxes". ("Corporate Tax Reform Influences Luxembourg's International Competitiveness as Holding Company Location". *European Taxation*, Vol. 42 (2002), núm. 9. Pág. 380).

13 Vid. AA.VV. *Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y en Estados Unidos*. Instituto de la Empresa Familiar, Madrid. 2005. Págs. 33 y ss.

14 Exposición de Motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

15 Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: "El RD Ley 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros". *Quincena Fiscal*, núm. 10. 2008. Editorial.

En principio sólo están obligados a declarar los sujetos pasivos cuya cuota, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieran, resulte a ingresar.

y administrativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, puesto que cualquier modificación de esta Ley debía ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las CC.AA. en el que estábamos y estamos inmersos. Así las cosas se optó por suprimir el impuesto sin suprimirlo introduciendo una bonificación en cuota del 100 por 100 y eliminando la obligación de declarar¹⁶.

Sin embargo, planeaba la duda de si con la bonificación podía hablarse realmente de hecho imponible gravado por el Estado que evitase la actuación de las CC.AA¹⁷. También resultaba criticable la argumentación que llevaba a su supresión, pues lo normal es que cuando una modificación legislativa no resulta operativa lo habitual es su modificación, no una expulsión sui generis del Ordenamiento jurídico.

Sin embargo, y sin bien puede parecer favorable al régimen fiscal de las empresas familiares que dejaban de preocuparse por el cumplimiento de los requisitos contemplados en el art. 4.8 LIP -con los inconvenientes que ello suponía-, el legislador no fue consciente de que la bonificación suponía el devengo del impuesto tras la realización del hecho imponible y el mantenimiento de la relación de subordinación existente entre el IP y el ISD cuando se trataba de aplicar la reducción sobre la base imponible contemplada en el art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Requisitos que no son exclusivos de la Ley estatal, sino que aparecen previstos igualmente en las leyes autonómicas¹⁸ que regulan las reducciones que afectan a las empresas familiares.

Esta circunstancia, lejos de hacer efectivo el principio constitucional de seguridad jurídica¹⁹ contemplado en el art. 93 de la Constitución Española de 1978 (CE), sumergía en la confusión no sólo al obligado tributario, sino a los propios órganos gestores encargados de aplicar la normativa tributaria²⁰. En efecto, la mala técnica normativa y la inestabilidad exagerada del Ordenamiento en esta materia en concreto nos hacen reflexionar sobre la calidad técnica de nuestras normas y en la necesidad de exigir una mayor atención a los principios y valores para hacer

16 SIMÓN ACOSTA, E.: "Requiem por el Impuesto sobre el Patrimonio". *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 759. 2008. Tribuna; POZUELO ANTONI, F.A.: "Principales modificaciones para 2009 en la regulación general de los Impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas". *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 311. 2009. Págs. 11 y 12.

17 Vid. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas". *Nueva Fiscalidad*, núm. 1. 2009. Págs. 10 y ss.

18 Baste señalar como ejemplo la Ley 9/2008, de medidas en materia de Tributos Cedidos en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, cuyo art. 9.b) condiciona la aplicación de la bonificación en las donaciones de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades a que sea de aplicación la exención establecida en el art. 4 LIP.

19 Tal y como evidencia el Tribunal Constitucional, "el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisla sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse. ... y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se produzcan perplejidades" (SSTC 46/1990 y 146/1993).

20 No olvidemos que el ISD es uno de los pocos tributos que mantienen vivo el antiguo régimen de gestión, de manera que, a opción del sujeto pasivo, es la Administración Tributaria la que debe liquidar el impuesto previa declaración del obligado tributario. Vid. LUCHENA MOZO, G. M.: "La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio y las empresas familiares". *Revista de Estudios empresariales*, núm. 2/2009, Época 2. <http://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/REE/issue/view/38>, consulta realizada el 26 de julio de 2013.

compatible la estabilidad del Ordenamiento jurídico con el progreso y el cambio social, lo cual ha de ser viable, pues estabilidad no significa inmovilismo ni petrificación del sistema²¹.

Pero los avatares normativos que han afectado a las empresas familiares no acaban aquí. El último envite lo constituye la reaparición –transitoria– del IP, como si los ojos del Río Guadiana se tratara, a través del Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre²². Así las cosas, el IP se restablece con carácter temporal para los ejercicios 2011 y 2012, devengándose el 31 de diciembre de cada uno de estos ejercicios. En principio sólo están obligados a declarar los sujetos pasivos cuya cuota, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieran, resulte a ingresar. No obstante, estarán también obligados todos aquellos cuyo valor de bienes y derechos calculados según la normativa del mismo (y sin computar a estos efectos las cargas, gravámenes, deudas u otras obligaciones personales) resulte superior a 2.000.000 de euros, aun cuando la cuota resultara negativa. Es la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, la que se encarga de prorrogar durante el ejercicio 2013 la vigencia del IP, pues esa prórroga “permitirá contribuir al reforzamiento de los ingresos públicos”²³. Una vez más la contradicción está servida en la medida en que este instrumento fiscal pasa de haber dejado de cumplir los efectos para los que fue instaurado, a ser un elemento importante en la reducción del déficit público. Así se expresa la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 que mantiene la prórroga durante 2014 de la exigencia del gravamen patrimonial

Pese a todo, una vez más, se ha dejado pasar una buena ocasión para solucionar los problemas que llevaban aparejados hacer compatible dos impuestos de devengo diferentes a la hora de determinar las circunstancias concurrentes que han de estar presentes en la aplicación las reducciones en la base imponible del ISD para transmisiones mortis causa o inter vivos de empresas familiares, así como otros problemas de coordinación entre los grupos de parentesco afectados por los beneficios fiscales o simplemente la valoración de los bienes objeto de tributación.

21 Este es el sentir de FALCÓN Y TELLA, R.: “El Guantánamo tributario. Una reflexión crítica sobre algunas medidas recientes y sobre la situación actual del sistema fiscal”. *El Cronista*, núm. 2. 2009. Págs. 4 y ss.

22 Sobre la falta de adecuación de la utilización del Decreto-Ley para resucitar el Impuesto pueden consultarse FALCÓN Y TELLA, R.: “La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal*, núm. 18. 2011. BIB2011\1519; CALVO VÉRGEZ, J.: “La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Quincena Fiscal*, núm. 19. 2011. BIB2011\1625; MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “El Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio vuelve a ser extraordinario”. *Quincena Fiscal*, núm. 20. 2011. BIB2011\1680, todos ellos en www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.

23 Exposición de Motivos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

2. Análisis de las principales figuras que contemplan beneficios fiscales para las empresas familiares: el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

2.1. Fundamento jurídico del régimen fiscal de las empresas familiares

Es preciso poner de manifiesto que los principios básicos que inspiran nuestro sistema tributario se encuentran recogidos en el art. 31 CE, según el cual la obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se perfila en función de unas fronteras precisas: la capacidad económica de cada uno y el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Principios enunciados en el art. 31.1 CE que "constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo"²⁴.

La capacidad económica tradicionalmente ha sido entendida como aptitud económica efectiva, y por tanto real y actual, del sujeto pasivo para soportar la carga económica en que se expresa el tributo como contribución al sostenimiento de los gastos públicos²⁵. Las rigideces a que tal concepto conducía hacían caer fuera de los principios constitucionales a gran parte de la mecánica impositiva. Como manifiesta CASADO OLLERO²⁶, ello no es óbice para que se predique la adaptación del principio que haga posible su compatibilización con otros fines constitucionales. Dicho lo anterior debe partirse de la diferencia fijada por el autor citado que distingue, por un lado, una capacidad económica como fuente, entendida como criterio más amplio y que comprende las valoraciones que habrá de realizar el legislador para cuantificar la prestación tributaria sin afectar, por un lado, al mínimo existencial y, por otro, al límite máximo de imposición; y por otra, la capacidad económica como criterio con un ámbito más restringido que el anterior en cuanto que asume la función de cuantificar aquellas figuras (tributos-contributivos), que realizan el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. O lo que es lo mismo: "el criterio de contribución de acuerdo a la capacidad vincula, pues, al legislador sólo en la regulación de los impuestos, como prototipo de tributos contributivos, mientras que las exigencias de la capacidad económica como fuente constituye denominador común de todas las categorías tributarias e incluso de otras prestaciones patrimoniales de naturaleza extrafiscal"²⁷. Lo anterior se traduce, en palabras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en el hecho de que "... un impuesto implantado en función de una determinada capacidad económica, tiene un fundamento o una causa radicalmente distinto del que ampare otro impuesto que opere como mecanismo de ajuste del mercado de determinados bienes y servicios, por ejemplo" (de manera que es manifiesto que) "estos impuestos con fines no-fiscales o extra-fiscales no se proponen gravar la capacidad económica de sus destinatarios, aunque la tengan en

24 RODRÍGUEZ BEREJO, A. "Los principios de la imposición en la jurisprudencia española". *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100. 1999. Pág. 612.

25 Vid. GIARDINA, E.: *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*, Ed. Giuffrè, Milán. 1961. Págs. 432 y ss.; MICHELI, G.A.: "Capacità contributiva reale e presunta", *Giurisprudenza costituzionale*. 1967. Págs. 1531 y ss.

26 CASADO OLLERO, G.: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34. 1982. Págs. 228 y 229.

27 Op. Cit. Últ. Págs. 231 y 232.

cuenta para determinar la cuantía de la deuda o cuota tributaria, esto es, como mero parámetro”²⁸.

En definitiva, ello no quiere decir que la capacidad económica sea tenida en cuenta únicamente en la configuración del instituto técnico-jurídico del tributo contributivo, sino que existen otras prestaciones patrimoniales tributarias coactivas elaboradas según un elemento no opuesto pero diferente a la capacidad económica efectiva. El principio de capacidad económica ya no es expresión exclusivamente de renta real o actual.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la CE

Al respecto debe tenerse en cuenta lo establecido por el Tribunal Constitucional en Sentencias como la 37/1987, de 26 de marzo, o la 186/1993, de 7 de junio. En ellas se fija, tras pronunciarse sobre la admisibilidad de los fines extrafiscales de los impuestos, que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”²⁹.

Se elabora así una teoría de la admisibilidad del uso extrafiscal del instrumento impositivo. Con ella se pretende hacer mención -siguiendo a CASADO OLLERO- a “todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición”³⁰, y así aparece recogida en el inciso segundo del apartado 1 del art. 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) cuando establece: “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la CE”. En definitiva, estamos asistiendo a un cambio en la concepción del tributo, de manera que éste no va orientado únicamente a la consecución de ingresos como función financiera única, sino que el tributo puede estar, y de hecho así es, orientado al servicio de la justicia a través de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

En este sentido se había expresado nuestro más alto Tribunal³¹ confirmando lo que el art. 4 de la LGT de 1963 –actual art. 2.1 LGT- apuntaba y que ha cobrado un papel importante en la financiación de la CC.AA. dentro del marco de protección del medio ambiente a través de los impuestos medioambientales que se han erigido en el máximo exponente de los tributos extrafiscales.

Ahora bien, y en palabras de LEJEUNE VALCARCEL, “una cosa es que el tributo, como instrumento de financiación del gasto público pueda ser en ocasiones utilizado con otros fines, y otra, muy distinta, que ya a nivel de configuración y concepto pierda su más íntima razón de ser, quedando como consecuencia reducido a una prestación coactiva polivalente. No pudiendo olvidarse que si bien la política económica cuenta con instrumentos específicos de

28 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los impuestos de ordenamiento económico”. *Hacienda Pública Española*, núm. 71. 1981. Págs. 18, 19 y 24.

29 STC 37/1987, de 26 de marzo.

30 CASADO OLLERO, G. “Los fines no fiscales de los tributos”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991. Pág. 103.

31 Cfr. SSTC 27/1981, 49/1984, 29/1986, 37/1987, o en la más reciente 197/2012, de 6 de noviembre de 2012.

acción, pensados y estructurados exclusivamente para este fin, el tributo, a pesar de su idoneidad para ello, no se encuentra entre dichos instrumentos específicos, por lo cual no parece lícito, sin grave riesgo de desnaturalizarlo, privarlo ab initio de su característica fundamental³².

Por lo que respecta al principio de generalidad –siguiendo en lo sustancial a COLLADO YURRITA Y MORENO GONZÁLEZ³³, éste debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, vedando la concesión de privilegios e inmunidades fiscales. De este modo, este principio se opone al establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan considerarse discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas, y cuando tal desigualdad no encuentre una justificación razonable. A esta situación se refiere la STC 10/2005. El TC afirma, en el FJ. 5.º de la sentencia, que “la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica [...], no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, FJ. 8)”³⁴.

Ahora bien, la concesión de beneficios fiscales será constitucionalmente legítima cuando el legislador dispensa el pago de tributos con el fin de satisfacer determinados fines protegidos constitucionalmente pese a mostrar capacidad económica suficiente. Especial mención merecen los “principios rectores de la política social y económica” contenidos en el capítulo tercero del título primero de la Carta Magna (arts. 39 a 52), por cuanto nos sitúan en el problema relativo a la admisibilidad constitucional del empleo de los tributos con fines extrafiscales tal y como hemos apuntado.

Realizado el anterior excursus nos corresponde identificar las circunstancias que justifican el tratamiento fiscal de las empresas familiares. Razones sobradamente conocidas son las que suelen traerse a colación en orden a justificar

32 LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en AA.VV., *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1980. Pág. 75.

33 Vid. COLLADO YURRITA, M.A Y MORENO GONZÁLEZ, S.: “Principios constitucionales del Derecho Tributario: principios materiales”. AA.VV. *Derecho Tributario. Parte General*. Edt. Atelier, Barcelona. 2006. Págs. 43 y ss.

34 En este mismo sentido Vid. STC 57/2005.

dicho tratamiento: la importancia de las empresas familiares en el número total de empresas³⁵, su participación en el PIB y en el empleo, son algunas de las razones aducidas³⁶.

Sin embargo, debe buscarse -desde el punto de vista fiscal-, si es posible encontrar un fundamento constitucional que justifique y legitime el tratamiento de favor de estas empresas respecto de otras. En palabras de LEJEUNE VALCÁCEL, todo incentivo fiscal supone una ruptura del principio de igualdad tributaria, y estos principios para estar legitimados necesitan de una justificación, y la única justificación posible es demostrar que el beneficio fiscal es necesario para alcanzar un fin determinado³⁷; valores que pueden estar protegidos constitucionalmente y con el grado de protección suficiente que permita hacerlos prevalecer sobre las exigencias derivadas del principio de igualdad³⁸.

Siguiendo a CAYÓN GALIARDO³⁹, los valores constitucionales que pueden invocarse para proteger fiscalmente a la empresa familiar son los siguientes: el empleo y la iniciativa económica privada, la diferencia de capacidad económica de estas empresas frente a las no familiares, y otros principios constitucionales como la familia (art. 39 CE) y la libertad empresa en el marco de la libertad de mercado (art. 38 CE)⁴⁰.

Hay que reconocer que, como un gran número de especialistas han destacado, "las normas del derecho de familia que regulan las relaciones entre los cónyuges y entre padres e hijos menores de edad, inciden de modo significativo

35 Desde 1995, primer año en que el Instituto Nacional de Estadística (INE) publica el Directorio Central de Empresas, el crecimiento del total de empresas se elevó a 894.747, lo que supone un incremento acumulado superior al 37% en el periodo 1996-2006. Entre 2001 y 2011, el número total de empresas en España ha aumentado en 484.821 unidades lo que supone un incremento acumulado en el dicho periodo del 18%. Según el Directorio Central de Empresas (DIRCE), a 1 de enero del año 2012 hay en España 3.195.210 empresas, de las cuales 3.191.416 (99,88%) son PYME (entre 0 y 249 asalariados). En comparación con la Unión Europea, las microempresas (de 0 a 9 empleados) en España suponen el 95,5% del total de empresas, 3 puntos por encima de la estimación disponible para el conjunto de la UE en 2011 (92,2%). RETRATO DE LAS PYME 2013. Subdirección General de Apoyo a la PYME. http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato_PYME_2013.pdf, consulta realizada el 25 de julio de 2013.

36 Las empresas familiares europeas representa en Europa:

1. Más de 1 billón de euros en volumen de negocios agregado.
2. 9% del PIB de la Unión Europea.
3. Más de 5 millones de puestos de trabajo:

<http://www.efb-geef.eu/documents/EFB-GEEF%20contribution%20to%20EU%20consultation%20on%20inheritance%20tax.pdf>, consulta realizada el 14 de julio de 2013.

Vid., también http://ec.europa.eu/enterprise/entrepreneurship/craft/family_business/doc/familybusiness_country_fiche_spain.pdf, consulta realizada el 14 de julio de 2013.

Cfr. CAYÓN GALIARDO, A.: "La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado". AA.VV. La fiscalidad de la empresa familiar. Asociación Española de Asesores Fiscales. Monografía, núm. 15. 2000. Págs. 37 y 38.

37 LEJEUNE VALCÁCEL, E., décimo primera ponencia del Informe de la Comisión de Hacienda del Senado, en el que se elaboró un Estudio para la problemática de la empresa familiar, de 23 de noviembre de 2001.

A tal efecto, el compareciente manifestó que tiene que haber una relación precisa entre incentivos, entre la causa y el efecto buscado, y una proporcionalidad entre ambos, ya que de otro modo el incentivo fiscal no está justificado, entendiéndose que los incentivos actualmente existentes en nuestro ordenamiento jurídico ni tienen causa, ni hay relación causa-efecto y están mal planteados y en dirección opuesta a las necesidades actuales de las empresas.

38 Cfr. STC 76/1990, de 26 de abril.

39 Vid. CAYÓN GALIARDO, A.: "La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado". Cit. Págs. 39 y ss.

40 En ambos preceptos fundamenta su postura VAQUERA GARCÍA, A.: *Régimen tributario de la empresa familiar*. Dykinson. Madrid. 2004. Págs. 26 y ss.

en la capacidad económica de los individuos⁴¹. A este efecto, se ha señalado que en la empresa familiar, la familia contribuye globalmente a la obtención de resultados económicos, y lo hace con sus propios bienes, y por lo tanto la distribución de los resultados positivos entre la familia, no tiene porque perseguir una finalidad fraudulenta, sino que es precisamente un supuesto normal consecuencia de la participación de los miembros de la familia en las actividades de la empresa o en su capital y patrimonio; por lo tanto, parece lógico admitir que las normas que respeten la distribución de la renta empresarial entre los miembros de la familia, son una consecuencia real y auténtica, y no fraudulenta, de la real distribución entre los familiares⁴². Se busca, “el deseo de beneficiar a quien emplea la mayor parte de su tiempo en una actividad económica”⁴³.

De otro lado, las aportaciones de los miembros de la familia al patrimonio empresarial determinan que la titularidad de los bienes no corresponda exclusivamente al fundador, por lo que parece admisible que los bienes afectos a la actividad económica queden exonerados del IP. La exoneración de estos elementos patrimoniales se fundamenta sobre el hecho de que los bienes afectos a la empresa no son patrimonio personal, ni se utilizan para generar rentas de capital, ya que, por definición, todo patrimonio empresarial es un patrimonio de riesgo⁴⁴. Mayores dudas plantea la exención sobre participaciones en ciertas entidades en las que se ha visto la fractura entre el hecho imponible del elemento objetivo del hecho imponible del IP y el elemento objetivo de la exención⁴⁵.

Asimismo, la tributación de la transmisión «mortis causa» de la empresa puede suponer por las específicas normas del derecho de familia, un incremento de la carga fiscal. Como en las empresas familiares es normal que los miembros de la familia hayan cooperado en la formación del patrimonio empresarial, sin ostentar la titularidad de los bienes afectos, resulta, como se ha señalado, que los adquirentes del patrimonio de la empresa familiar, están recibiendo algo que ellos mismos han formado, de ahí un tratamiento específicamente favorable en el ISD⁴⁶.

Dicho apoyo aparece recogido en el reciente Auto del Tribunal Supremo, de 8 de mayo de 2103, por el que se plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, por vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1 de la CE, en el que se evidencia que el debate no tiene por objeto que

41 SOLER ROCH, M.T. “Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares”. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66. 1990. Págs. 193 y ss.

42 Así se expresa CAYÓN GALIARDO, A.: “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”. Cit. Pág. 40.

43 POZUELO ANTONI, F.: “El principio de equidad y la desustanciación de los beneficios fiscales a favor de la Empresa (I): en el Impuesto sobre el Patrimonio”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 228. 2002. Pág. 143.

44 CAYÓN GALIARDO, A.: “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”. Cit. Pág. 40.
Para POZUELO ANTONI, “puede razonarse que quien obtiene rentas del trabajo no necesita bienes para su actividad. Por lo tanto, no presenta, por ausencia de los elementos que conforman realmente el hecho imponible, una situación equiparable en el IP a la del empresario. No siendo iguales ni homologables las respectivas situaciones, es imposible una situación de desigualdad. Por su parte, quien obtiene rentas de la gestión de su capital mobiliario o inmobiliario, o de las plusvalías por su venta, sí precisa de unos bienes, por no desarrollar una actividad individual merecedora de equipararse a quien, como ocupación principal, tiene el ejercicio personal, directo y habitual de una actividad económica. Esa implicación personal, en lo que tiene de esfuerzo y dedicación, no sólo singulariza fiscalmente el tipo de renta obtenido, sino que hace acreedor a su titular de un mejor trato tributario” (Pág. 144).

45 Vid. POZUELO ANTONI, F.: “El principio de equidad y la desustanciación de los beneficios fiscales a favor de la Empresa (I): en el Impuesto sobre el Patrimonio”. Cit. Págs. 148 y ss.

46 La Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995, puso de manifiesto que la fiscalidad no debe poner en riesgo la existencia de una PYME, y que al no ser disponible el patrimonio empresarial, ello supone un elemento que disminuye la capacidad económica grabable a tener en cuenta cuando se produzca la transmisión, sea cual sea el grado de parentesco entre el causante y el adquirente.

“la bonificación fiscal responda al fin legítimo de protección de la familia, pues tal fin legítimo podrá justificar, y de hecho aceptamos que justifique, el hecho del establecimiento de la bonificación fiscal, que en el recurso no se cuestiona; pero en modo alguno entendemos (añade el TS) que pueda justificar que, establecida la bonificación, se excluya de su disfrute a quienes se encuentran en la misma situación que los beneficiarios en relación con el fin que constitucionalmente la justifica. Consideramos que el fin constitucionalmente legitimador debe referirse, no al establecimiento de la bonificación, sino a su limitación solo a ciertos familiares por razón de su residencia” (FJ. 2º).

En definitiva, pueden existir fundamentos acordes con el principio de capacidad económica para introducir ciertas desigualdades en el tratamiento de estas empresas fundamentadas en las peculiaridades en la formación de su patrimonio y en la función que cumplen en la economía⁴⁷.

2.2. Régimen fiscal de las empresas familiares: Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Analizado el fundamento jurídico del régimen fiscal de las empresas familiares nos corresponde centrarnos en las dos principales figuras tributarias⁴⁸ que inciden en las mismas. Esto es: el IP, que prevé dos exenciones relacionadas con el patrimonio de las empresas familiares, y el ISD que recoge una reducción en la base imponible del impuesto tanto en su modalidad de sucesión mortis causa como en donaciones.

47 CAYÓN GALIARDO, A.: “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”. Cit. Pág. 41; LUCHENA MOZO, G.M.: *Fiscalidad de la empresa familiar*. Atelier, Barcelona. 2007. Págs. 31 y ss.

En este mismo sentido vid. PITA GRANDAL, A. M.: “Concepto de empresa familiar”. AA.VV. *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*. Marcial Pons, Madrid. 2006. Pág. 32.

En contra se expresa LEJEUNE VALCARCEL, E., décimo primera ponencia del Informe de la Comisión de Hacienda del Senado, en el que se elaboró un Estudio para la problemática de la empresa familiar, de 23 de noviembre de 2001. Refiriéndose concretamente al Impuesto sobre el Patrimonio, apuntó a que no encontraba ninguna justificación para una exención generalizada de las empresas familiares, y no de otras, porque entendía que no era posible explicar que unos patrimonios son más dignos de protección que otros.

Respecto al ISD mantuvo la misma opinión, ya que no creía justificable que si dos personas heredan lo mismo paguen cuantías distintas. Sostuvo además, que no conocía ninguna empresa familiar que hubiera tenido que cesar en sus actividades por no pagar el ISD. Lo que si entendía adecuado es que como se heredan bienes, en muchas ocasiones, y no dinero, el Estado debería proporcionar facilidades para el pago del Impuesto sobre Sucesiones, adaptando el cobro del impuesto a la realidad de cada cual.

También se muestra escéptica en su filosofía NAVARRO EGEA cuando establece que “con el objeto de justificar la oportunidad del estudio detallado de este beneficio tributario, sobre todo, dado que en un lectura inicial, da la impresión de que al amparo de razones de política legislativa, se deja pasar –casi desapercibidamente– una auténtica transgresión al fundamento del IP y, en última instancia, a la justicia material en el marco tributario. Utilizando una expresión en boga, bien pudiera decirse que tras la máscara de aquello que resulta políticamente correcto se esconde un mandato discriminatorio, en unas ocasiones, y falto de contenido, en otras” (*Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*. Marcial Pons, Barcelona. 1999. Pág. 12).

En este mismo sentido crítico ALONSO GONZÁLEZ, C.M.: “Impuesto sobre Sucesiones y Patrimonio”. AA.VV. *El futuro de la fiscalidad. Propuestas para un tejido productivo más competitivo*. Instituto de la Empresa Familiar. 2007. Pág. 40.

48 Que sean dos los principales impuestos que afectan o benefician a las empresas familiares, no quiere decir que sean los únicos. La exención en la transmisión del patrimonio empresarial en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (art. 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre), en la acumulación de rentas en la determinación de la renta a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su modalidad de estimación objetiva, de modo que deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren ciertas circunstancias [art. 31.1.3.b) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF)], o la calificación de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades (art. 16 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –TRLIS–), son sólo algunos ejemplos que justifican nuestro aserto.

Por lo que respecta al IP, es el art. 4.8 LIP el que se encarga de fijar los requisitos de la doble exención contemplada y que afecta, por un lado, a los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional por una persona física; y, por otro, la exención de las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo con los requisitos que ahora referiremos. De forma representativa podemos presentarlo a través del siguiente esquema.

- A) Bienes y derechos. Quedan exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Para ello es preciso que la actividad constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo, y que éste la ejerza de modo habitual, personal y directo (empresario individual).

Asimismo, también están exentos los bienes y derechos gananciales, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos antes indicados.

En la aplicación de la exención ha de tenerse en cuenta lo siguiente:

- a. Se consideran actividades empresariales o profesionales las que tengan naturaleza de actividad económica con arreglo a las normas del IRPF -art. 29.1 LIRPF⁴⁹-. En especial, en relación con el arrendamiento de inmuebles, cuando verifiquen las condiciones del art.27.2 LIRPF⁵⁰.
- b. Son bienes y derechos afectos aquellos que con independencia de su titularidad -exclusiva del sujeto pasivo o compartido con su cónyuge-, se utilicen para los fines propios de la actividad.
- c. La exención puede ser aplicada por:
 - el sujeto pasivo que ejerza la actividad con habitualidad y de forma personal y directa, y siempre que la misma constituya su principal fuente de renta⁵¹. Esta última condición se verifica cuando

49 Según el art. meritado, "se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a. Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b. Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- c. Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros".

50 Es decir, "se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a. Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b. Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

51 El concepto de "principal fuente de renta" fue interpretado por el art. 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 6 de noviembre) como "aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la *base imponible* del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate".

al menos el 50% de su base imponible del IRPF⁵², proceda de los rendimientos netos de dicha actividad,

› por el cónyuge del sujeto pasivo, cuando los bienes afectos sean comunes a ambos.

d. A efectos de cuantificar la exención, el valor de los bienes y derechos se determina conforme a las normas del IP. Las deudas de la actividad minorarán dicho valor, pero no pueden volver a computarse para determinar la base imponible del impuesto.

e. Cuando el sujeto pasivo ejerza más de una actividad con las condiciones indicadas, la exención alcanza a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, y en el cómputo de la principal fuente de renta, se atenderá al rendimiento conjunto de dichas actividades.

f. Cuando el titular de los elementos patrimoniales, o de las participaciones, sea un menor o esté incapacitado, el requisito del ejercicio de la actividad, o de las funciones de dirección en el caso de las participaciones, han de ser cumplidos por sus representantes legales.

B) Participaciones. Gozan de exención las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan cada uno de los requisitos indicados a continuación. A estos efectos, se entiende por participación, la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad (acciones, participaciones en sociedades limitadas, etc.). Dichos requisitos son:

a. La exención se aplica por el titular directo de la participación, por el nudo propietario o por el usufructuario vitalicio.

b. El sujeto pasivo titular, debe:

› ostentar una porcentaje de participación igual o superior al 5% del capital. Este porcentaje se eleva al 20%, cuando se compute conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, con independencia de que el parentesco lo sea por consanguinidad, afinidad o adopción⁵³. En este caso la función de dirección y remuneración deberán cumplirse en una las personas aunque la exención sea de aplicación a todos⁵⁴.

52 Esto es: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de las actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, y las imputaciones de renta que se establezcan por ley (arts. 6 y 15 LIRPF).

53 En contestación de 25 de enero de 2013 (RDGT V0213-13) se descartaba la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del grupo familiar constituido por el consultante, que ejercería funciones directivas y sus tres sobrinos, al excederse el grado de parentesco que permite la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora de dicho impuesto.

54 El tercer párrafo de la letra d) del art. 5.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, reproduciendo en este punto la norma prevista en el art. 4.Ocho LIP, considera suficiente con que las funciones de dirección y remuneraciones derivadas de las mismas se cumplan en una de las personas del "grupo de parentesco" para que todos sus integrantes tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial. Sin embargo, la DGT considera que el parentesco por afinidad entre la viuda y los hermanos del cónyuge desaparece con el fallecimiento de este. Vid. RDGT V1546-11, de 15 de junio de 2011.

- ejercer efectivamente funciones de dirección⁵⁵ en la entidad participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50%⁵⁶ del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades económicas⁵⁷, sin computar los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención del IP⁵⁸. En el caso de menores o incapacitados deben cumplir estos requisitos los representantes legales.
 - cuando un mismo titular participe en varias entidades, cumpliendo los restantes requisitos de la exención, el cómputo del porcentaje de participación ha de efectuarse de forma separada para cada una de ellas, no incluyéndose en el cálculo del porcentaje de la retribución los rendimientos de las funciones de dirección en las otras entidades.
- c. La entidad participada ha de realizar de manera efectiva una actividad económica, que no sea, si es la principal, la de gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios. Las participaciones en instituciones de colectiva están excluidas de la exención.
- d. Dentro de las funciones de dirección se incluyen los cargos de presidente, director general, gerente, administrador, director de departamento, consejero o miembro del consejo de administración u órgano equivalente, cuando impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la entidad. Para la DGT⁵⁹ resulta que ha de existir y resultar así del oportuno contrato o nombramiento, no tanto la toma de decisiones a largo plazo o de planificación de la política general de la empresa sino el día a día gerencial, la efectiva intervención en las decisiones de la empresa; y añade "la consultante ejerce en la entidad como única administradora,

55 A ese respecto, el segundo párrafo del art. 5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, establece que "se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos casos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa".

56 A tal efecto debe tenerse en cuenta el Informe de la DGT de 12 de marzo de 2009, en el que se analiza la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2008 en una interpretación con la normativa tributaria actual. A tal efecto se concluye que "de acuerdo con el TRLIS los gastos correspondientes a las retribuciones satisfechas a los administradores de las sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IS cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo y ello a pesar de que no se cumplan todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establezca la norma mercantil".

Aplicando este criterio de la Agencia Tributaria en la que prevalece la relación mercantil sobre la laboral, se considera que toda la retribución será por su condición de administrador, con todas las implicaciones que ello significa, incluso a los efectos de la retención aplicable de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por supuesto, en la reducción del 95% sobre la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sobre el tema concreto de las retribuciones de los administradores puede consultarse la Resolución de la DGRN de 3 de abril, y RDGT V0841-13 de 14/03/2013, V0923-13 de 22/03/2013, y V1015/13 de 27/03/2013.

57 Y ello a diferencia de lo que sucede en la exención de bienes y derechos cuando la actividad empresarial o profesional se ejerce individualmente, en cuyo caso también habrán de tenerse en cuenta las ganancias y pérdidas patrimoniales, lo que dificulta alcanzar el límite cuantitativo previsto.

58 El criterio administrativo consolidado es que el cumplimiento del requisito de la remuneración debe producirse en el último período impositivo del causante, es decir, el comprendido entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento del causante. Para el caso de que sea otra persona de la familia, distinta del causante, la que cumple este requisito, debemos analizar el ejercicio anterior a la transmisión por donación o sucesión. Se deberá acreditar que en el ejercicio anterior a la donación o sucesión se cumplía con el requisito de que más del 50 % de los rendimientos del trabajo y actividad económica procedían de la empresa familiar. Vid, por ejemplo, RDGT V2372-10, de 2 de noviembre de 2010.

59 RDGT V2372-10, de 2 de noviembre de 2010.

remunerada en tal concepto por participaciones en beneficios; además, desempeña, de forma igualmente retribuida, funciones gerenciales y de gestión en general de la actividad empresarial. Entiende este Centro Directivo que unas y otras percepciones constituyen remuneración por ejercicio de funciones directivas, siendo irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas”.

- e. A efectos del cálculo del porcentaje de remuneración en el ejercicio de las funciones de dirección, los rendimientos de las actividades empresariales, profesionales o de trabajo personal que han de tenerse en cuenta son los rendimientos netos.

Todos los anteriores requisitos pueden resumirse de forma esquemática en los siguientes cuadros:

Exenciones de participaciones en entidades IP

A) Requisitos objetivos

La entidad de la que se posean las participaciones, tenga o no forma societaria pero sujeto pasivo del IS, no podrá tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, en definitiva, no implique desarrollo de una actividad económica.



Una entidad *no desarrolla actividad económica* (art. 4.8.2.a) LIP) cuando más de 90 días del ejercicio social:

- más de la mitad de su activo esté constituido por valores: excepción de la consideración como tal.
 - art. 4.8.2.a) LIP.
 - art. 4.8.2.a) 2 LIP.
 - art. 5.1. RD 1999/ ICC.
- no esté afecto al ejercicio de una actividad económica: arts. 27 y 29 LIRPF.
 - Excepción: art. 6.3. RD 1999

B) Requisitos subjetivos

- a) Titularidad individual y compartida
 - Grupo de parentesco: art. 4.8.2.b)
 - Ley 62/2003, de 30 de diciembre: Plena propiedad, nula propiedad o mediante usufructo vitalicio.
- b) Porcentaje mínimo de participación individual o del grupo de parentesco.
- c) Ejercicio efectivo de funciones directivas.
- d) Que la remuneración percibida represente la principal fuente de renta.

C) Requisito temporal

- Requisitos a la fecha de devengo: Compatibilidad con los 90 días para entender si gestiona o no un patrimonio.

D) Valoración de la exención

- Art. 4.8.2 in fine LIP: igualdad de valoración para entidades cotizadas y no cotizadas.
- La exención se proyecta justamente sobre los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica.

Exenciones de bienes y derechos afectos a actividades empresariales y profesionales de carácter individual IP

Elemento objetivo del pto. de hecho

- Afección de elementos patrimoniales a la realización de actividades empresariales o profesionales por el sujeto pasivo.
- Actividades económicas: art. 27 LIRPF.



El objeto de la exención es el patrimonio destinado al ejercicio de la actividad económica, entendido como parte del patrimonio global neto de la persona física caracterizado por el destino de esos componentes patrimoniales.

Elemento subjetivo del pto. de hecho

- a) Titularidad individual y compartida
- b) Ejercicio por el sujeto pasivo de la actividad económica de forma habitual, personal y directa.
- c) La actividad económica debe constituir la principal fuente de renta.

Requisito temporal

- Los requisitos deben cumplirse a fecha del devengo: 31-12.
- Compatibilidad con el devengo del IRPF: 31-12.
- Cuantificación de los RAE: pérdida de la exención IP y en ISD.

Obligaciones formales

- Obligación de declarar: función de control.
- Incumplimiento: no se llevará aparejada la pérdida de la exención pero será constitutiva de infracción tributaria formal sin perjuicio económico contemplada en art. 198.1 de la Ley General Tributaria.

Valoración de la exención

Según las normas del IP: Art. 11 LIP.

Por lo que respecta al ISD, a diferencia del IP, lo que recoge el art. 20. 2. c) y 6 LISD es una reducción sobre la base imponible (BI) en vez de un supuesto de exención. El ISD es, sin duda, uno de los impuestos claves en la fiscalidad de la empresa familiar. "La sucesión en la empresa familiar es un momento de singular importancia y presenta implicaciones que van mucho más allá de los aspectos meramente tributarios. Desde el punto de vista de la fiscalidad, el objetivo que se ha venido persiguiendo en los últimos tiempos es el de otorgar un trato especial para las adquisiciones a título gratuito de las empresas o de las acciones representativas de las sociedades de un grupo familiar, de tal modo que no se perjudique la continuidad de la empresa por el hecho de que se produzca

una transmisión gratuita a miembros de dicho grupo familiar⁶⁰. Como podrá advertirse seguidamente, tanto en los supuestos de aplicación de la reducción por adquisiciones “mortis causa” –art. 20.2.c LISD)- como “inter vivos” –art. 20.6 LISD- es condición necesaria que la empresa de que se trate goce de exención en el IP. Dicho de otro modo: la exención en el IP realmente se convierte en conditio sine qua nom para proceder a determinar el resto de circunstancias referentes a la reducción prevista en el ISD tal y como tiene declarado la Dirección General de Tributos (DGT)⁶¹. De este modo, la prelación de requisitos puede establecerse como sigue:

2.2.1. Adquisición mortis causa: art. 20.2C) LSD

A) *Adquisición de una empresa familiar*: aplicación de una reducción del 95% sobre la BI en las adquisiciones «mortis causa» en las que confluyan los siguientes requisitos:

- a. Requisitos objetivos: Que se trate de una empresa individual; negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el art. 4.8 LIP.
- b. Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y si no existen, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado (grupo subsidiario).
- c. Requisitos temporales: Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. No podrán realizarse actos de disposición que puedan minorar de forma sustancial el valor de la adquisición⁶².

B) *Adquisición de participaciones en determinadas entidades*.

- a. Requisitos objetivos: Que se trate de transmisiones de participaciones en entidades exentas en IP.

60 Ponencia de Estudio para la Problemática de la Empresa Familiar. Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 23 de noviembre de 2001. (BOE 312).

61 RDGT 1419-01, de 9 de julio de 2001; 0013-02, de 11 de enero de 2002; 0829-07, de 18 de abril de 2007; V0315-09, de 17 de febrero de 2009; V0832-09, de 20 de abril de 2009, y entre las más recientes, que sirva de ejemplo V0683-12, de 2 de abril de 2012.

62 En relación con esa prohibición de realización de actos de disposición y operaciones societarias que puedan minorar de forma sustancial el valor de la adquisición, la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (BOE del 10 de abril) estableció en su epígrafe 1.3.f) un criterio interpretativo, seguido en diversas contestaciones a consultas, conforme al cual y respecto de las actuaciones a que se refiere la Ley se establece lo siguiente: “Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso de que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el art. 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería la reducción practicada.” Este criterio, de plena aplicación a los supuestos de adquisición “inter vivos” a que se refiere el art. 20.6 de la Ley 29/1987, implica que si, una vez efectuada la reducción de capital y al no existir devolución de aportaciones, el “valor en libros” o valor patrimonial contable de las acciones o participaciones recibidas en lugar de las adquiridas “inter vivos”, mantiene, al menos, el valor de adquisición por el que en su día se practicó la reducción, la operación societaria no afectará al mantenimiento del derecho a la reducción aplicada por los donatarios. Vid. RDGT V0817-12, de 18 de abril de 2012. En el supuesto de una sociedad que se escinde la DGDGT ha entendido que “salvo en el caso de que el valor del 50% de la finca mantenga en la actualidad el valor de la adquisición “mortis causa” del inmueble entero, la operación prevista comportará una minoración sustancial del valor de adquisición por el que se practicó la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con incumplimiento del requisito de permanencia a que se refiere el artículo 20.2.c) y, en consecuencia, con los efectos que establece el último párrafo de dicho artículo, apartado y letra” (RDGT V0723-13, de 8 de marzo de 2013).

- b. Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y si no existen, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado (grupo subsidiario).
- c. Requisitos temporales: mantener el valor 10 años y no realizar actos de disposición.

2.2.2. Transmisión inter vivos: art. 20.6 LISD.

A) *Transmisión de empresa individual o negocio profesional*: se aplicará una reducción en la BI para determinar la liquidable del 95 % del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a. Requisitos objetivos: empresa o negocio individual que le sea de aplicación la exención del IP.
- b. Requisitos subjetivos:
 - › Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados.
 - › Que el donante tenga más de 65 años⁶³ o incapacidad permanente y que cese en las funciones de dirección desde la transmisión.
 - › Que el donatario mantenga la exención IP durante los 10 años siguientes a la donación, y que no lleve a cabo actos de disposición que disminuyan el valor de la adquisición.
- c. Requisitos Temporales: mantener el valor de lo adquirido, mantener la exención en IP 10 años y no realizar actos de disposición.

B) *Transmisión de participaciones en determinadas entidades*⁶⁴.

- a. Requisitos objetivos: Que se trate de transmisiones de participaciones en entidades exentas en IP.
- b. Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados.

63 En diversas contestaciones a consultas la DGT y la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, se ha mantenido de forma reiterada que en el caso de donación de bienes comunes de la sociedad conyugal bastaba con que uno de ellos tenga la edad de 65 años exigida para practicar la reducción mencionada; sin embargo, ese criterio presuponía o tenía en cuenta la acumulación de las dos donaciones en tales casos en una sola conforme al art. 38 del Reglamento del Impuesto. Anulado el precepto reglamentario por la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009, desaparece el fundamento normativo que justificaba el criterio administrativo, por lo que habrán de practicarse liquidaciones separadas para cada cónyuge. De forma consecuente, los requisitos exigidos por el art. 20.6 de la Ley 29/1987 y, en concreto el referido a la edad, deberá ser cumplido por cada donante. Vid. RDGT V1164-11, de 11 de mayo de 2011.

64 Conforme a lo dispuesto en el art. 33.3LRPF, en la medida en que se cumplan los requisitos que se exponen, a efectos del IRPF, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en con ocasión de la donación de las participaciones por tratarse de una transmisión lucrativa de participaciones a las que se refiere el art. 20.6 de la Ley 29/1987. El donatario se subrogará en el valor y en la fecha de adquisición de las participaciones recibidas. Vid. RDGT V1927-11, de 4 de agosto de 2011.

- › Que el donante tenga más de 65 años o incapacidad permanente y que cese en las funciones de dirección desde la transmisión⁶⁵.
 - › Que el donatario mantenga la exención IP durante los 10 años siguientes a la donación, y que no lleve a cabo actos de disposición que disminuyan el valor de la adquisición.
- c. Requisitos temporales: mantener el valor de lo adquirido por donación durante 10 años, conservar la exención en IP y no realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 del art. 20 LISD.

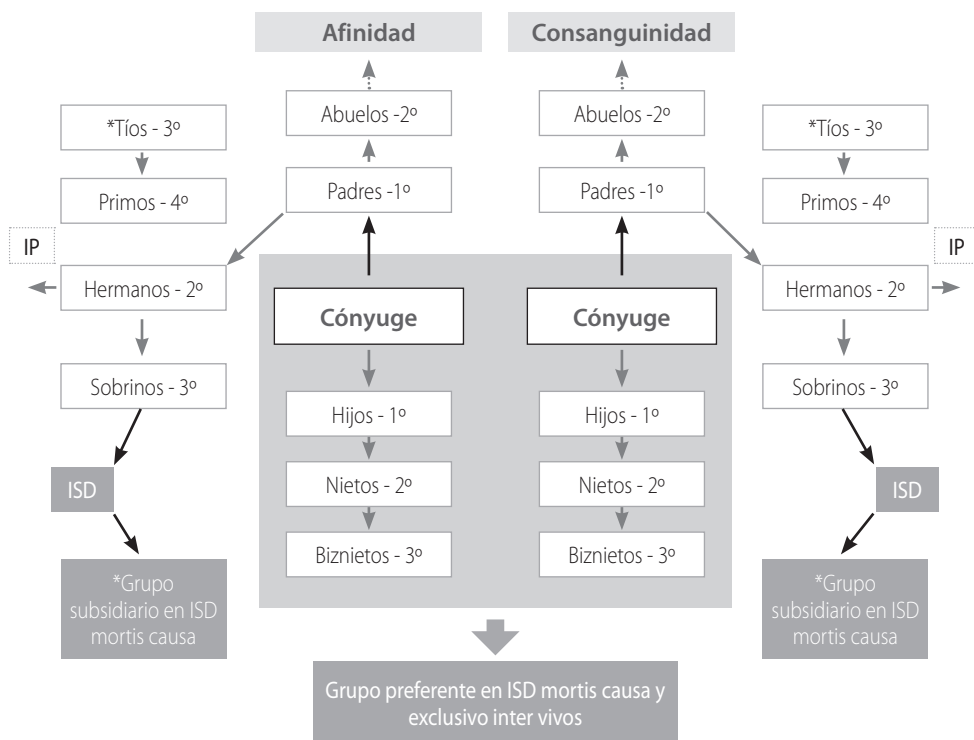
Vistos sucintamente los beneficios fiscales para las empresas familiares en el IP y en el ISD nos corresponde señalar las dificultades de coordinación a las que habíamos hecho referencia ut supra:

- Devengos: mientras que el IP se devenga a 31 de diciembre y en el que no se prevén períodos impositivos cortos, el ISD se devenga en el día del fallecimiento del causante en las transmisiones mortis causa – ex. art. 24.1 LISD-, de modo que, salvo que dichas situaciones coincidan a 31 de diciembre –que será lo menos probable- los momentos en los deben entenderse realizados ambos hechos impositivos son completamente diferentes. La general aceptación de que es el momento del devengo de cada tributo al que hay que referir sus requisitos y condiciones, implica que las participaciones transmitidas deban estar exentas en la fecha del fallecimiento. Pues bien, esta es la alternativa elegida por la DGT en la Resolución 2/1999, sobre reducciones en la base imponible del ISD, en la que se establece que “hay que atender a la fecha del devengo del propio ISD para poder aplicar las reducciones, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el IP”. Pero aún existe otro impuesto que se interrelaciona con los dos anteriores, y ese es el IRPF. No debe olvidarse que para que resulte de aplicación la exención en el IP en el ejercicio individual de una actividad económica es preciso que el sujeto pasivo ejerza la actividad con habitualidad, de forma personal y directa, y que la misma constituya su principal fuente de renta; y esta última condición se verifica cuando al menos el 50% de su base imponible del IRPF, proceda de los rendimientos netos de dicha actividad. Asimismo, conviene recordar que para el caso de participaciones en determinadas entidades es imprescindible ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50% del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades económicas. Sin embargo, el problema aquí aparece resuelto por la previsión de períodos impositivos cortos con origen en el fallecimiento del causante –ex. art. 13 LIRPF-, de modo que en el caso de transmisiones mortis causa habrá que atender al período comprendido entre el primer día del año y a la fecha del fallecimiento⁶⁶.

65 La DGT estima que la percepción de dietas por asistencia al Consejo de Administración por parte del donante y antes directivo de las entidades de que se trata, no significará incumplimiento de lo previsto en la letra b) del art. 20.6 de la Ley 29/1987 siempre que, sin ejercicio de funciones directivas, su importe y periodicidad se ajusten a la escritura constitutiva y estatutos sociales. RDGT V0197-06, de 31 de enero de 2006. Resulta importante traer a colación también las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de marzo y 10 de junio de 2009, que entienden que la percepción de una pensión de jubilación no impide el derecho a la exención patrimonial y a la reducción sucesoria por constituir esa percepción cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria.

66 Solución que no resulta tan sencilla de arbitrar en las transmisiones inter vivos.

- Valoración: queremos dejar mínima constancia de los problemas que se suscitan en este ámbito y que llevan aparejada una diferente valoración en función de que el sujeto pasivo del IP lleve o no contabilidad ajustada al Código de Comercio⁶⁷, conforme se desprende del art. 11 LIP⁶⁸.
- Grupo de parentesco: a efectos de la exención en el IP, el causante solo puede formar grupo de parentesco con su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado, pero no con sobrinos⁶⁹. Así las cosas y siendo un sobrino el que ejerza las funciones directivas y perciba las remuneraciones por su desempeño y no formando grupo de parentesco con el causante, no concurriría en este el derecho a la exención en el IP, consecuentemente, tampoco procedería la reducción sucesoria para el sobrino, pese a que los requisitos subjetivos de la reducción en el ISD se extienden hasta el tercer grado⁷⁰.



67 Debe destacarse la liberación de la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio para gran número de contribuyentes según se desprende de la regulación del IRPF en su art. 31.

68 A tal efecto dispone: "Los bienes y derechos de las personas físicas, afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que aquella se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales, se valorarán en todo caso conforme a lo previsto en el art. anterior, salvo que formen parte del activo circulante y el objeto de aquellas consista exclusivamente en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria. En defecto de contabilidad la valoración será la que resulte de la aplicación de las demás normas de este impuesto", y por ende, de acuerdo con su naturaleza, de modo que se renuncia a la valoración global en aras a una valoración individualizada de la cada uno de los bienes que componen el activo empresarial.

69 Que lo son de tercer grado.

70 RDGT V2773-11, de 22 de noviembre de 2011.

3. **Beneficios fiscales autonómicos a las empresas familiares. Perspectivas de futuro: entre su probable inconstitucionalidad y la posible incompatibilidad con el Derecho Comunitario**

3.1. **Beneficios fiscales autonómicos a las empresas familiares: futuro tras la reciente cuestión de inconstitucionalidad**

Tal y como disponen los arts. 1 y 2 de la Ley 19/1991, el IP se aplicaba en todo el territorio español -sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno- cuyo rendimiento estaba cedido a las CC.AA. conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulaban las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común. Además tenían asumidas competencias normativas que les permitían la determinación del mínimo exento, la tarifa y deducciones y bonificaciones en la cuota. Respecto a las competencias en la gestión les correspondía, por delegación del Estado, la gestión, liquidación, inspección, recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión. Las declaraciones se presentaban conjuntamente con las del IRPF. Asimismo, los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podían incoar actas de investigación y comprobación con ocasión de las actuaciones que realizasen sobre el IRPF, de las cuales se daba traslado a la respectiva CC.AA.

La Ley 4/2008 de 23 de diciembre, suprimió –sin suprimirlo, como ya hemos mencionado- el gravamen por este impuesto al establecer una bonificación del 100 por 100, y ello con efectos 1 de enero de 2008, y fue el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, el que se encargó de restablecer el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, para 2011 y 2012, e introdujo las siguientes novedades:

- Se establece una exención de 300.000 € para la vivienda habitual del contribuyente.
- El mínimo exento se fija en 700.000 € tanto para los contribuyentes residentes como no residentes.
- Están obligados a presentar la declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar, o no saliendo a ingresar, si el valor de los bienes y derechos supera los 2.000.000 €.
- Vuelve a entrar en vigor la bonificación del 75% de la cuota correspondiente a bienes y derechos situados o que deban ejercitarse en Ceuta y Melilla.
- Se recupera en este tributo la obligación de los sujetos pasivos no residentes de nombrar representante en relación con las obligaciones respecto al mismo cuando operen mediante establecimiento permanente o cuando, por la cuantía y características del patrimonio, lo requiera la Administración Tributaria. Además, se hace responsable solidario del ingreso de la deuda tributaria al depositario o gestor de los bienes de los no residentes en la parte correspondiente a los bienes o derechos que tenga depositados o que gestione.

Aunque lo previsto era que el impuesto volviera a estar totalmente bonificado, por Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013, se amplía la supresión de la bonificación al ejercicio 2013. Lo mismo acontece con

Pueden existir fundamentos acordes con el principio de capacidad económica para introducir ciertas desigualdades en el tratamiento de estas empresas fundamentadas en las peculiaridades en la formación de su patrimonio y en la función que cumplen en la economía.

la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 que prorroga de nuevo la vigencia del IP.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en base también a la Ley 29/2009, de 18 de diciembre, las CC.AA podrán afectar a las reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, así como las deducciones en la cuota. Ello supone que, las Comunidades que así lo dispongan podrán regular aspectos claves de la

regulación de este impuesto, como así ha sucedido. Ello nos ha llevado a estar ante un auténtico puzzle fiscal autonómico. El contexto actual, en palabras de ALONSO GONZÁLEZ, “puede definirse como de alto grado de competitividad fiscal entre territorios, a un nivel ciertamente inédito en el ámbito español. Hasta ahora la rivalidad fiscal se reducía a la tradicional queja que se formulaba, sobre todo por parte de las comunidades limítrofes, en relación con las ventajas derivadas del régimen fiscal especial de País Vasco y Navarra. En lo tocante al impuesto sucesorio las transmisiones entre padres e hijos no tributaba o casi (Navarra), pero es que a ese resultado pueden llegar sin esfuerzo alguno las comunidades de régimen común”⁷¹.

Pues bien, así ha sucedido –entre otras CC.AA- en Castilla-La Mancha con la Ley 17/2005, de medidas en materia de tributos cedidos⁷²; Ley 14/2007 de ampliación de bonificaciones tributarias en el ISD⁷³ y con la Ley 9/2008, de 4 de diciembre en materia de Tributos Cedidos⁷⁴, a la que debe añadirse la Ley 2/2012, de 19 abril y la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha⁷⁵. En efecto, fue la Ley 14/2007, la que se encargó de ampliar las deducciones en cuota⁷⁶ en el ISD del siguiente modo:

- Adquisiciones mortis causa: deducción en la cuota del 95% para las transmisiones de todo tipo de bienes entre los grupos I y II, asimilándose a los cónyuges los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, los dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión cumpla los requisitos de la normativa autonómica sobre el registro de parejas de hecho. A nuestro juicio, el tributo puede llegar a desnaturalizarse como consecuencia de la aprobación de deducciones sobre cuota sin límite de cuantía, lo que dará lugar a una injusta distribución de la carga impositiva.
- Adquisiciones inter vivos: deducción en la cuota del 95% con los siguientes condicionantes:

71 Vid. ALONSO GONZÁLEZ, C.M.: “Impuesto sobre Sucesiones y Patrimonio”. Cit. Pág. 42.

72 DOCM nº 264 de 31 de diciembre de 2005.

73 DOCM nº 272 de 31 de diciembre de 2007.

74 DOCM nº 259 de 17 de diciembre de 2008.

75 DOCM nº 232 de 29 de Noviembre de 2013.

76 La Ley habla de bonificaciones, que puede resultar equívoco tal y como pone de manifiesto POZUELO ANTONI, (<http://www.fiscal-impuestos.com/files-fiscal/Tributacion%201115.pdf> . Pág. 36, consulta realizada el 14 de julio de 2013).

1. Sujeto pasivo residente en Castilla-La Mancha a fecha del devengo, resultando el punto de conexión preciso para atribuir el rendimiento del impuesto que grava las donaciones de los bienes y derechos distintos de los inmuebles tal y como recogía la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía -vigente hasta el 1 de enero de 2009, momento en el que fue sustituida por 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.
2. Donación en escritura pública en la que expresamente deberá constar el origen y situación de los bienes y derechos donados, así como su correcta y completa identificación fiscal cuando se trate de bienes o derechos no consistentes en dinero o signo que lo represente con una única finalidad: el control tributario.
3. Mantenimiento de lo donado por 5 años sin realizar actos de disposición. En caso de incumplimiento del requisito de permanencia lo sujetos pasivos quedan obligados a pagar el impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora.
4. Aplicación de la exención establecida en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que se entenderá cumplido cuando durante el mencionado plazo de cinco años se cumplan las condiciones señaladas en el artículo 20.6 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁷⁷.

Al estructurarse el beneficio autonómico como deducción en la cuota (y no como reducción de la base imponible que es la opción que se había elegido anteriormente) el juego entre beneficio autonómico y beneficio estatal no se plantea, lógicamente, en los términos habituales de reducción propia autonómica o mejora de la del Estado tal y como evidencia POZUELO ANTONI⁷⁸. En este caso, serán compatibles y aplicables tanto la reducción de la base imponible del 95 por 100 para donación de este tipo de bienes (contemplada en el artículo 20.6 LISD) como la deducción autonómica del 95 por 100 de la cuota resultante de haber aplicado previamente al valor real de esos bienes empresariales la reducción estatal del 95 por 100 pero condicionadas, en ambos casos, a la previa exención del IP.

Estas circunstancias son las que se mantienen en la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos que recoge el testigo lanzado por la Disposición transitoria única de la Ley 14/2007, de 20 de diciembre en la que se exhortaba al Gobierno a que en el plazo de seis meses elabora un texto refundido de las normas que afectaban a la Ley 17/2005, de 29 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, en el que se regularizasen, aclarasen y armonizasen los textos legales a refundir. Pues bien, la Ley 9/2008 recoge, sistematiza y actualiza todas las disposiciones contenidas en la citada Ley 17/2005, y vine a actuar como el texto refundido que no se aprobó.

77 En el caso de participaciones, los órganos gestores en Castilla-La Mancha están exigiendo que el Administrador o Gerente que cumpla los requisitos de exención en el IP, además justifique la existencia de un contrato de Alta dirección y que como tal se cotice en la Seguridad Social. Asimismo se exige que el tipo de retención sea el establecido en el punto 2 del art. 101 de la Ley 35/2006. Ello no es sino la proyección al ámbito del ISD de la doctrina del TS relativa a la retribución de los administradores.

Sobre las dudas de idoneidad del traslado de dicha doctrina al ISD y la competencia de las CC.AA en su exigencia se expresa CAAMAÑO ANIDO, M.: "La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores". *Quincena Fiscal*, núm. 8. 2011. BIB 2011\494, www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.

78 Op. Cit. Últ. Págs. 37 y 38.

Con efectos de 28 abril 2012, el art. 4 de la Ley 2/2012, de 19 abril incorpora a la Ley 9/2008 una reducción propia de la Comunidad Autónoma de un 4 por ciento en la base imponible para obtener la base liquidable que se aplicará sobre el valor neto de la adquisición en las adquisiciones «inter vivos» de participaciones sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades del donante que no coticen en mercados organizados, a las que fuese de aplicación la reducción establecida en el art. 20.6 LISD. Así permanece en el actual art. 16 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

- Requisitos:

- a. La empresa individual, el negocio profesional o las entidades deberán tener su domicilio fiscal y estar ubicados en Castilla-La Mancha. Ambos requisitos deberán mantenerse durante los cinco años posteriores a la fecha de la transmisión.
- b. Deberán cumplirse los requisitos previstos en el art. 20.6 LISD, salvo el período de permanencia de la adquisición en el patrimonio del donatario que se establece en cinco años.

- Compatibilidad con reducción estatal.

Esta reducción es compatible y se aplicará con posterioridad a la citada reducción estatal establecida en el art. 20.6 LISD.

- Incumplimiento de requisitos:

En caso de incumplirse los requisitos mencionados, los adquirentes beneficiarios de esta reducción deberán presentar declaración o autoliquidación complementaria por la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada así como los correspondientes intereses de demora.

Con efectos de 28 abril 2012, por la Ley 2/2012, de 19 abril incorpora también como reducción propia de la Comunidad Autónoma una reducción de un 4 por ciento en la base imponible para obtener la base liquidable que se aplicará sobre el valor neto de las adquisiciones «mortis causa» de derechos sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados, a las que fuese de aplicación la reducción establecida en el art. 20.2.c) LISD. Actualmente, y con la condición de reducción propia, se prevé en el art. 14 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.

- Requisitos:

- a. La empresa individual, el negocio profesional o las entidades deberán tener su domicilio fiscal y estar ubicados en Castilla-La Mancha. Ambos requisitos deberán mantenerse durante los cinco años posteriores a la fecha del fallecimiento del causante.
- b. Deberán cumplirse los requisitos previstos en el art. 20.2.c) LISD, salvo el período de permanencia de la adquisición en el patrimonio del causahabiente que se establece en cinco años.

- Compatibilidad con reducción estatal.

Esta reducción es compatible y se aplicará con posterioridad a la citada reducción estatal establecida en el art. 20.2.c) LISD.

- Incumplimiento de requisitos:

En caso de incumplirse los requisitos mencionados, los adquirentes beneficiarios de esta reducción deberán presentar declaración o autoliquidación complementaria por la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada así como los correspondientes intereses de demora.

Pero Castilla-La Mancha no ha sido la única CC.AA en aprobar medidas de estas características. En efecto, como queda puesto de manifiesto en los cuadros que se adjuntan, todas las autonomías han hecho uso de lo preceptuado en el art. decimonoveno. dos. c) de la LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, y el art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las CC.AA., en relación a las competencias que podían asumir en el ISD.

ISD - adquisiciones *mortis causa*

Beneficios fiscales transmisiones hereditarias de empresas o negocios familiares	CAT	GAL	AND	AST	CANT	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
Mejora de la reducción estatal	*		*		*				*		*		*	*	
Reducción propia	*	*		*		*	*	*	*	*		*			*

ISD - adquisiciones *inter vivos*

Beneficios fiscales transmisiones hereditarias de empresas o negocios familiares	CAT	GAL	AND	AST	CANT	RIO	MUR	VAL	ARA	CLM	CAN	EXT	BAL	MAD	CYL
Mejora de la reducción estatal	*		*		*				*		*		*		
Reducción propia	*	*		*		*	*	*	*	*		*	*		

Fuente: LÍNEAS DE ACTUACIÓN DE LAS CCAA EN TRIBUTOS CEDIDOS Y TRIBUTOS PROPIOS Tributación Autonómica. Medidas 2013 <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/Capitulo%20I%20Tributación%20Autonómica%202013.pdf>

El resultado del ejercicio de estas competencias en este tributo por las CC.AA ha hecho que predominen las medidas tendentes a modificar las reducciones establecidas en la normativa estatal, aunque la mayoría de las CC.AA. también han utilizado, para la regulación de beneficios fiscales en el ISD, reducciones propias aplicables en la base imponible, coeficientes multiplicadores, deducciones y bonificaciones en la cuota condicionadas todas ellas por requisitos adicionales como la radicación del negocio o empresa en el territorio de la Comunidad de referencia.

Desde el punto de vista de la fiscalidad, el objetivo que se ha venido persiguiendo en los últimos tiempos es el de otorgar un trato especial para las adquisiciones a título gratuito de las empresas o de las acciones representativas de las sociedades de un grupo familiar, de tal modo que no se perjudique la continuidad de la empresa por el hecho de que se produzca una transmisión gratuita a miembros de dicho grupo familiar.

Pues bien esta situación podría tener los días contados si el TC se pronuncia favorablemente ante la cuestión de inconstitucionalidad presentada por el TS, en Auto de 8 de mayo de 2013. En efecto, basándose en la doctrina elaborada por nuestra más alta instancia sobre el principio de igualdad en general (art. 14 CE) y el principio de igualdad tributaria en particular (art. 31 CE), plantea si la diferencia establecida en el régimen de la bonificación en razón de la residencia supera el juicio de constitucionalidad, y, en su caso, si puede encontrar justificación suficiente dada la literalidad del art. 139.1 de nuestra Carta Magna, no pudiéndose olvidar tampoco –a nuestro juicio– la dicción del art. 19 CE⁷⁹ entre otros⁸⁰.

Habrà que esperar a que el TC se pronuncie, pero no debemos perder de vista que el criterio de la residencia, como punto de conexión de los tributos cedidos, es el que determina la competencia normativa de cada una de las autonomías utilizado en otros tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, entre otros. Cobra especial fuerza aquí las palabras de RAMALLO MASSANET cuando afirma que “los puntos de conexión van a jugar un papel de mayor trascendencia por cuanto que, ante la desigualdad parcial de los parámetros normativos, los contribuyentes van a aquilatar con mayor precisión la posibilidad de que sea un punto de conexión, u otro, o mejor dicho, sea una u otra la Comunidad Autónoma con la que se va a estar conectado”⁸¹. La cuestión queda planteada y habrá que esperar la decisión del TC y el modo en que afectaría a la financiación autonómica en general.

79 En torno a esta cuestión se han pronunciado algunas Cámaras legislativas autonómicas como el Parlamento de Andalucía, en el escrito de interposición del recurso de inconstitucionalidad formulado contra la Ley 14/1996 (BOPA, Quinta legislatura, núm. 100, 11 de abril de 1997, págs. 6818 y 6819), en el que alegaba la vulneración de los artículos 19 y 139.2 de la Constitución. Se afirma en él que no parece congruente con nuestro ordenamiento constitucional que se permita el traslado pero se le prive de toda eficacia fiscal; de esta forma la libre elección de residencia y circulación queda desvirtuada, pues de ser una elección libre, en los términos y en la filosofía de nuestra Constitución, pasa a ser una elección restringida, al condicionarse a que no se busque una menor tributación personal.

80 Podemos señalar, a título de ejemplo:

- Neutralidad y unidad de mercado, recogidos en los arts. 139.2 y 157.2 CE, según los cuales las CCAA no pueden adoptar medidas tributarias que dificulten la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas que perturben el mercado único nacional.
- Territorialidad (art. 157.2 CE) conforme al cual las CCAA no pueden adoptar medidas tributarias sobre elementos situados fuera de su territorio o que supongan traslación de cargas a otra Comunidad Autónoma.
- Igualdad territorial de los arts. 138.2 y 139.1 CE. Hay que indicar que este principio de igualdad no implica una absoluta igualdad de tributos y de tipos de gravamen en todo el territorio, pues eso sería contrario al principio de autonomía tributaria de las CCAA.

81 RAMALLO MASSANET, J. en el prólogo de BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid. 1998. Pág. 16.

4.2. Compatibilidad con el Derecho Comunitario

De conformidad con el art. 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), “serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afectan a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

En efecto, la creación de un mercado interior basado en la libre competencia se erige no sólo en uno de los medios necesarios para la instauración de un mercado común, sino en uno de los principios vertebradores del sistema económico. La defensa del Derecho europeo de la competencia se convierte en la ratio subyacente al régimen jurídico de las ayudas de Estado⁸². No obstante la indeterminación de la materia y su amplitud ha dado lugar a una extraña forma de armonización⁸³ a través de mecanismos de dudosa legitimidad pero vinculantes para los Estados miembros que han limitado considerablemente el poder tributario en materia de imposición directa. En efecto, a través de Comunicaciones e Informes –medidas de soft law-, completado con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo (TJUE) se ha llevado a cabo una auténtica armonización negativa en materia de ayudas de Estado en la que destaca el poder discrecional de la Comisión con importantes consecuencias negativas para los Estados miembros⁸⁴. Ayudas de Estado, orientadas primigeniamente a la salvaguardia de la libre competencia, la Comisión y el Tribunal de Justicia no tardaron en ampliar su campo de acción al ámbito tributario con base en el principio de irrelevancia del carácter formal de la ayuda.

La indeterminación en la aplicación del precepto meritado ha hecho que sea la Comisión la que, a través de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas de 1998⁸⁵, determine los elementos precisos que deben estar presentes para estipular la concurrencia de una medida identificable como ayuda de Estado. Así las cosas, la calificación de una medida nacional como ayuda estatal supone que se cumplen las siguientes condiciones cumulativas: 1) la medida en cuestión confiere una ventaja por medio de recursos estatales; 2) esta ventaja es selectiva; y 3) la medida en cuestión falsea o amenaza con falsear la competencia y es susceptible de afectar a los intercambios entre Estados miembros⁸⁶. Veamos.

82 MARTÍN LÓPEZ, J: *Competencia Fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*. Tirant lo Blanch, 2006. Valencia. Pág. 253.

83 SOLER ROCH, M.T: “Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”. *Quincena Fiscal*, núm. 14. 2006. BIB2006\959, www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.

84 Sobre ello pueden consultarse MARTÍN JIMÉNEZ, A: “El concepto de ayuda de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196. 2001. Págs. 81 y ss.; ID. “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”. AA.VV. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. CISS, Valencia. 2007. Págs. 845 y ss.; ALONSO MURILLO, F: “Distorsiones fiscales de la competencia”. AA.VV. *Derecho Europeo de la competencia*. Lex Nova, Valladolid. 2005. Págs. 670 y ss.; VILLAR EZCURRA, M Y HERRERA MOLINA, P.M: “Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa”. AA.VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, tomo II. Lex Nova, Valladolid. 2005. Págs. 2425 y ss.; MORENO FERNÁNDEZ, J.I: “La autonomía de las regiones y el Derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales ayudas de Estado contrarias al Mercado común”. AA.VV. *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Dykinson, Madrid. 2007. Págs. 203 y ss.

85 DOCE C 384, de 10 de diciembre de 1998.

Esta comunicación ha sido completada por el Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad de las empresas, C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004.

86 Véase, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de 10 de enero de 2006 en el asunto C - 222/04, Ministero dell’Economia e delle Finanze/ Cassa di Risparmio di Firenze, apartado 129.

Aunque lo previsto era que el impuesto volviera a estar totalmente bonificado, por Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013, se amplía la supresión de la bonificación al ejercicio 2013.

Según jurisprudencia reiterada, la aplicación del art. 107, apartado 1, del Tratado va dirigida únicamente a determinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida oficial puede favorecer “a determinadas empresas o producciones” frente a otras, que se encuentren, con respecto al objetivo perseguido por dicho régimen, en una situación de hecho y de Derecho comparable⁸⁷. Por tanto, para definir lo que constituye una ventaja, en el sentido

de la jurisprudencia relativa al concepto de ayuda estatal, es imprescindible determinar la norma de referencia o el régimen común aplicable, en el marco de un régimen jurídico concreto, con los que se comparará esta ventaja⁸⁸. A este respecto, el Tribunal estableció que la determinación del marco de referencia reviste una mayor importancia en el caso de medidas fiscales, puesto que la existencia de una ventaja sólo puede establecerse en relación con una imposición *normal*, es decir, al tipo de imposición vigente en la zona geográfica de referencia⁸⁹.

Por lo que respecta al origen estatal de los beneficios derivados de la aplicación del régimen en cuestión, procede recordar que el concepto de ayuda es más general que el de subvención, porque no sólo incluye prestaciones concretas, como las subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo distintas formas, reducen las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por consiguiente, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, son de la misma naturaleza y tienen idénticos efectos⁹⁰. De ello se desprende que una medida por la cual las autoridades públicas conceden a algunas empresas una exención, una reducción o un aplazamiento del pago del impuesto normalmente debido que, aunque no implique una transferencia de recursos estatales, coloca a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que los otros contribuyentes, constituye una ayuda estatal según lo dispuesto en el art. 107.1 TFUE⁹¹.

Refiriéndonos al carácter selectivo, debemos recordar que la especificidad de una medida estatal, es decir, su carácter selectivo, constituye una de las características del concepto de ayuda estatal con arreglo al Tratado⁹². Por esta razón es importante comprobar si el régimen fiscal en cuestión conlleva o no ventajas en beneficio exclusivo de determinadas empresas o sectores de actividad. Así las cosas, en principio, una medida fiscal susceptible de ser calificada como ayuda estatal se distingue de una medida fiscal general por el carácter limitado del número de sus beneficiarios. Así pues, para que una medida pueda calificarse como ayuda estatal, las empresas beneficiarias

87 Sentencia del Tribunal de 1 de julio de 2004 en el asunto T-308/00, Salzgitte/Comisión, apartado 79.

88 Sentencia Salzgitte/Comisión, apartado 81. Véase también la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOCE C 384, de 10.12.1998, pág. 3, apartado 16).

89 Sentencia del Tribunal de 6 de septiembre de 2006 en el asunto C- 88/03, Portugal/Comisión, apartado 56.

90 Véanse, en particular, las sentencias del Tribunal de 8 de noviembre de 2001 en el asunto C-143/99, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (apartado 38); de 15 de julio de 2004 en el asunto C-501/00, España/Comisión, apartado 90; de 15 de diciembre de 2005 en el asunto C-66/02, Italia/Comisión, apartado 77; y de 10 de enero de 2006, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze, en el asunto C - 222/04, apartado 131.

91 Por ejemplo, la sentencia del Tribunal de 15 de marzo de 1994 en el asunto C-387/92, Banco Exterior de España, apartado 14.

92 Vid. Sentencia del Tribunal de 29 de septiembre de 2000 en el asunto T-55/99, CETM/Comisión, apartado 39.
Cfr. Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, apartado 18.

de la misma deben pertenecer a una categoría determinada por la aplicación, de hecho o de Derecho, del criterio establecido por la medida en cuestión⁹³.

Todo lo anterior no obsta, como evidencia la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas⁹⁴, a que el carácter selectivo de una medida pueda estar justificado por la naturaleza o la económica del sistema. Si fuese así, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del art. 107 TFUE. Ahora bien, y como evidencia la jurisprudencia vertida al efecto, esta justificación, basada en la naturaleza o la economía del sistema fiscal, remite a la coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general. Sin embargo, las diferencias fiscales no pueden estar amparadas simplemente por las finalidades generales y los objetivos que persigue el Estado al adoptar las disposiciones en cuestión⁹⁵, y por lo tanto atendiendo a finalidades extrafiscales. Tal objetivo no basta, por sí mismo, para librar al régimen de ayudas de la calificación de ayuda en el sentido del art. 107.1 TFUE, dado que este art. no distingue entre las causas o los objetivos de las intervenciones oficiales, sino que las define en función de sus *efectos*⁹⁶. De otro modo, y como ha reconocido la jurisprudencia, el art. 107 TFUE carecería de efecto útil si los motivos relativos a la creación o al mantenimiento de empleo fueran susceptibles de hacer que determinadas medidas específicas escapasen a la definición de ayuda estatal, dado que la mayoría de las ayudas se conceden con el fin de crear o mantener empleos⁹⁷.

Dicho de otro modo, el conjunto de motivos de interés general a que el régimen de un Estado miembro tendiese, es decir, el empleo, la renovación o la consolidación de sectores determinados, por legítimos que fuesen, no se

Según jurisprudencia reiterada, la aplicación del art. 107, apartado 1, del Tratado va dirigida únicamente a determinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida oficial puede favorecer "a determinadas empresas o producciones" frente a otras, que se encuentren, con respecto al objetivo perseguido por dicho régimen, en una situación de hecho y de Derecho comparable.

93 Cfr. en este sentido, Sentencia del Tribunal de 1 de julio de 2004 en el asunto T-308/00, Salzitter/Comisión, apartado 38.

94 Ap. 12.

95 Sentencia de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, asunto C-409/00, apartados 52 y 53, así como sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava/Comisión, asunto T-92/00 y T-103/00, apartado 60.

La Comisión recogió esta jurisprudencia en su Comunicación de 10 de diciembre de 1998 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, ap. 26.

96 Vid. Sentencia del Tribunal de 29 de abril de 2004 en el asunto C-159/01, Países Bajos/Comisión, apartado 51.

Cfr. Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, apartado 8.

97 Sentencia del Tribunal de 2 de julio de 1974 en el asunto 173/73, Italia/Comisión, apartados 27 y 28.

Más recientes las sentencias de 29 de septiembre de 2000, CETM/ Comisión, asunto T-55/99, apartado 53, y de 6 de marzo de 2002 en el asunto T-127/99, Diputación Foral de Álava e.o./ Comisión, apartado 168.

justificarían por la naturaleza y la economía del sistema fiscal y son irrelevantes por lo que respecta a la calificación de una medida como ayuda estatal con arreglo al art. 107.1 TFUE⁹⁸.

Otro de los requisitos que deben darse en las ayudas de Estado contrarias el Derecho comunitario es que tengan como consecuencia la alteración de los intercambios entre Estados miembros y la distorsión de la competencia. Así las cosas, los beneficiarios del régimen se deben encontrar en una posición privilegiada en comparación con sus competidores nacionales y sus competidores de otros Estados miembros. Ahora bien, como ha evidenciado la jurisprudencia comunitaria⁹⁹ no es necesario que la propia empresa beneficiaria participe en los intercambios intracomunitarios. En efecto, cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la actividad interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen las oportunidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros para penetrar en el mercado de este Estado miembro. Además, el refuerzo de una empresa que, hasta entonces, no participaba en intercambios intracomunitarios, puede colocarla en una situación que le permita penetrar en el mercado de otro Estado miembro.

Sin embargo, el propio Tratado prevé situaciones excepcionales que permitirían declarar la compatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado común siempre que atendiesen a los dictados de los apartados 2 y 3 del art. 107 TFUE. Por lo que respecta a las excepciones previstas en el apartado 2 hacen mención a las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, a las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, así como a las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones. Por su parte, el apartado 3 del mismo precepto recoge como posible excepción de la condición de ayuda de Estado aquellas ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de ciertas regiones, las que tengan por objeto fomentar proyectos de interés común europeo que tiendan a poner remedio a una gran perturbación económica de un Estado miembro, ayudas a promover la cultura y la conservación del patrimonio así como el resto de categorías que el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión estime pertinentes. Dicho de otro modo, las ayudas estatales pueden ser compatibles con el Tratado si responden a objetivos de interés común claramente definidos y no falsean la competencia en una medida contraria al interés común. En definitiva, el control de las ayudas estatales consiste en encontrar un equilibrio entre los efectos negativos en la competencia y los efectos positivos en términos de interés común, debiendo ser las presuntas ventajas para el interés común superiores a las distorsiones de competencia en aplicación directa del principio de proporcionalidad.

Así el estado de la cuestión, el tema de las ayudas de Estado debe ser completada con un amplio panorama de Reglamentos específicos que afectan a determinados sectores entre los que cabe destacar, a nuestros efectos, el Reglamento (CE) núm. 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008¹⁰⁰, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los arts. 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías)¹⁰¹ en el que se reconoce el papel que desempeñan las PYME en términos de

98 Cfr. Decisión de la Comisión, de 20 de diciembre de 2006, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Francia en virtud del art. 39 CA del Code général des impôts — Ayuda estatal C 46/2004 (ex NN65/2004) [notificada con el número C (2006) 6629]. DOCE L 112, de 30 de abril de 2007. Ap. 140.

99 Vid. sentencia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión, apartado 84.

100 Estará en vigor hasta el 31 de diciembre de 2013. Actualmente la Comisión ha sometido a consulta pública el proyecto de revisión del Reglamento.

101 La validez del Reglamento (CE) nº 70/2001 fue prorrogada una primera vez hasta el 31 de diciembre de 2007 mediante el Reglamento (CE) nº 1040/2006, Y posteriormente hasta el 30 de junio de 2008 mediante el Reglamento (CE) nº 1976/2006.

empleo y dinamismo económico en Europa y las exige de notificación previa en caso de concesión de ayudas estatales que tengan que ver con la inversión, la consultoría, investigación y desarrollo, cubrir los costes de adquisición de patentes, así como determinadas ayudas que no superen ciertos límites.

Realizado este pequeño excursus sobre las ayudas de Estado, nos corresponde centrar el tema en el ámbito que nos ocupa, y que no es otro que los incentivos fiscales a las empresas familiares por las CC.AA. en materia del ISD.

La llamada "excepción por la naturaleza o la economía del sistema" marcaría, a nuestro parecer, el diferencial con las ayudas de Estado. De este modo el perfil selectivo decae a favor de medidas cuya racionalidad económica sea necesaria o prácticas en términos de eficacia del sistema o de neutralidad fiscal.

Si retomamos el concepto de ayuda de Estado como aquella medida "cualquiera que sea la forma que adopte y los fines que persiga, si procura a una o varias empresas una ventaja económica o financiera que no habrían obtenido en el desarrollo normal de su actividad y que aligera las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto"¹⁰², parece evidente que este es el efecto que las medidas adoptadas por las distintas autonomías producen sobre las empresas familiares. Sin embargo, podría alegarse en contra el hecho de que las ayudas de Estado tienen como beneficiarios a *empresas* que son las que obtienen la ventaja comparativa, mientras que las medidas aludidas tienen que ver con personas físicas. Sin embargo, se maneja por la doctrina¹⁰³ la idea de las ayudas de Estado indirectas en el que el perceptor de la ayuda no coincide con el beneficiario de la misma. Así las cosas, y como pone de manifiesto MARTÍN JIMÉNEZ, "la consecuencia fundamental de la ampliación del concepto de ayuda de Estado a través de la noción de las ayudas indirectas sería que determinadas ventajas concedidas a los particulares y no a las empresas podrían ser ayudas de Estado a los efectos del art. 87 TCE"¹⁰⁴ -actual art. 107 TFUE-.

En efecto, si bien es cierto que el ISD es un impuesto que recae exclusivamente sobre personas físicas no lo es menos que la reducción en la base imponible por la transmisión mortis causa o inter vivos de las empresas familiares redunde en una ventaja comparativa respecto de aquellas que no gozan de tal condición. Es evidente el coste fiscal que la transmisión intergeneracional de las empresas familiares suponía y que había sido objeto de numerosas críticas por los efectos perniciosos que sobre el relevo generacional suponía. Sin embargo, la relevancia del tema no sólo se deja sentir en el ámbito de nuestro Ordenamiento, sino que ha adquirido carta de naturaleza a nivel comunitario tal y como hemos puesto de manifiesto. Como refiere la Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, el relevo generacional es fase crucial en el ciclo de vida de una empresa. De este modo, se invita a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para facilitar la transmisión de las pequeñas y medianas empresas con el fin de garantizar su supervivencia y el mantenimiento de los puestos de trabajo correspondientes apelando, incluso, a la adopción de medidas fiscales.

102 MORENO GONZÁLEZ, S: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria". *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 132. 2006. Pág. 832.

103 Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A: "El concepto de ayuda de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE". Cit. Págs. 105 y 106.

104 Op.Últ. Cit. Pág. 106.

Ahora bien, no debemos olvidar que uno de los bastiones de la condición de ayuda de Estado viene establecido por la utilización selectiva del beneficio fiscal que supone la restricción al empleo extrafiscal del tributo ajeno a la función tradicional del mismo. Finalidad extrafiscal que es la que, a nuestro juicio, inspira el Reglamento (CE) núm. 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los arts. 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías).

Dicho de otro modo, la llamada "excepción por la naturaleza o la economía del sistema"¹⁰⁵ marcaría, a nuestro parecer, el diferencial con las ayudas de Estado. De este modo el perfil selectivo decae a favor de medidas cuya racionalidad económica sea necesaria o prácticas en términos de eficacia del sistema o de neutralidad fiscal¹⁰⁶.

La indefinición queda patente y, una vez más, es el TJUE¹⁰⁷ el que se adentra en la determinación fijando al respecto que, conforme a su jurisprudencia, una medida que esté justificada por la naturaleza o por la economía general del sistema en el que se inscribe, no reúne el requisito de selectividad, aunque constituya una ventaja para su beneficiario, como por ejemplo medias fiscales destinadas a combatir comportamientos abusivos que son compatibles con el Derecho comunitario y caen fuera del campo de actuación de las ayudas de Estado¹⁰⁸.

En este orden de ideas, la excepción que justifica las medidas selectivas nos pone en relación con la tradicional formulación del principio de igualdad¹⁰⁹, de tal manera que existiría discriminación si se tratase de forma diferente a quienes se encuentren en situaciones idénticas sin razones para ello, por lo que realmente "el tratamiento diferenciado por razones objetivas no será una excepción que enerva la existencia de la nota de selectividad, sino la consecuencia propia de la aplicación del principio de no discriminación y, en consecuencia, la norma en cuestión, lejos de ser una medida selectiva, tendrá carácter general. Es decir, la existencia de un régimen tributario específico para las PYMES..., con el único fin de tener en cuenta sus características peculiares, más que una excepción, sería una manifestación propia de la regla general de no discriminación. Y por esta razón, el régimen especial debe respetar la idea de proporcionalidad, el tratamiento diferenciado no debe ir más allá de lo necesario para compensar o tener en cuenta las características peculiares del sector de que se trate, que justifican un régimen tributario distinto del general"¹¹⁰.

105 Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, apartado 23.

Vid. STJCE de 29 de abril de 2004, asunto C-159/01, Países Bajos/Comisión, apartado 43.

106 Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, C (2004) 434, de 9 de febrero de 2004, apartado 37.

107 En la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, apartados 42 a 54. Véanse también las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, apartado 33, y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, apartado 33.

108 STJCE de 29 de abril de 2004 GIL Insurance Ltd y otros, asunto C-308/01, Aps. 75 y 78.

109 Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A: "El concepto de ayuda de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE". Cit. Pág. 93; MARTÍN LÓPEZ, J: *Competencia Fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*. Cit. Págs. 275 y 351. Sobre la jurisprudencia comunitaria recaída sobre el tema, puede consultarse MORENO GONZÁLEZ, S: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria". Cit. Págs. 859 y ss.

110 MARTÍN JIMÉNEZ, A: "El concepto de ayuda de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE". Cit. Pág. 93. Vid. también ALONSO MURILLO, F: "Distorsiones fiscales de la competencia". Cit. Págs. 684 y 688.

Pero junto a la selectividad material debe analizarse la selectividad regional¹¹¹. En efecto, la Comisión se pronunció sobre la cuestión de la selectividad regional en el marco de la decisión relativa al sistema fiscal de las Azores, en el que tuvo que analizar la selectividad de una medida fiscal tomada por las autoridades fiscales de la región en el marco de su autonomía fiscal reconocida por la Constitución Portuguesa. Pues bien, a juicio de la Comisión, del sistema del Tratado, se desprende que la selectividad de una medida debe apreciarse en relación con el marco nacional. Tomar como referencia la región que adopta la medida supone ignorar la función y la razón de ser de las normas del Tratado sobre las ayudas de Estado. Aún cuando faltara la selectividad material, las ventajas reservadas para las empresas que operan en ciertas regiones de un Estado miembro tendrían carácter selectivo y podrían constituir, en consecuencia, ayudas de Estado¹¹².

El Gobierno del Reino Unido, que intervino en apoyo de la República Portuguesa, centró sus argumentos en la apreciación del criterio de selectividad regional y alegaba que puede haber medidas fiscales, adoptadas por las regiones descentralizadas o autónomas, que no cumpliesen este criterio, por aplicarse a la totalidad del territorio incluido en el ámbito competencial de éstas y carecer de especificidad sectorial.

Así sucede cuando el sistema constitucional reconozca la suficiente autonomía fiscal como para que pueda considerarse que una desgravación fiscal concedida por una entidad local es decisión de una región autónoma o descentralizada que no sólo está facultada para tomarla, sino que debe soportar sus consecuencias financieras y políticas.

A dichos argumentos responde el Tribunal estimando la posibilidad que de las entidades infraestatales puedan adoptar medidas que puedan constituir ayudas de Estado si cumplen los requisitos establecidos en el art. 107.1 TFUE¹¹³.

Ahora bien, admitido que el marco de referencia para determinar la selectividad en una ayuda de Estado puede ser el territorio en el que la entidad infraestatal ha adoptado la medida, es preciso, sin embargo, que se cumplan a juicio del Tribunal tres requisitos: "en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central"¹¹⁴. Lo anterior no obsta para que se prevea "la situación correspondiente a un modelo de reparto de las competencias fiscales conforme al cual todas las autoridades locales de un determinado nivel (regiones, municipios u otros) tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia. La Comisión ha reconocido, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que una medida adoptada por una autoridad local en

111 STJCE de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa/Comisión, asunto C-88/03 y Sentencia de 14 de diciembre de 2006, Comisión/España, asunto C-485/03.

112 Vid. Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta (2003/442/CE). DOCE L 150, de 18 de junio de 2003, apartado 31.

113 STJCE de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa/Comisión, asunto C-88/03, apartados 55 y 60.

114 Apartado 67.

esta segunda situación no es selectiva, ya que no es posible determinar un nivel impositivo normal, que pueda funcionar como parámetro de referencia"¹¹⁵.

De este modo, para apreciar la selectividad de una medida adoptada por una entidad infraestatal y dirigida a establecer, en sólo una parte del territorio de un Estado miembro, un tipo impositivo reducido en comparación con el vigente en el resto de dicho Estado miembro, es preciso examinar, en primer lugar, si la antedicha medida fue elaborada por una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central; en segundo lugar, si fue elaborada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido; y, en tercer lugar, si las consecuencias financieras que la adopción de la referida medida pueda tener para la entidad infraestatal no se ven compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central del Estado miembro de que se trate.

Si hacemos traslación de lo dicho al ámbito de nuestro objeto de estudio parece que la situación de las CC.AA. de régimen común ante la reducción del 95% en la base imponible del ISD para las empresas familiares no asumen el riesgo y las consecuencias de sus decisiones, sino que son compensadas por el mecanismo de transferencias por el Estado Central previsto en la Ley 22/2009, de 28 de diciembre. Además, y a diferencia de que lo que sucede con el País Vasco y Navarra¹¹⁶, la autonomía política y económica no alcanza, a nuestro juicio, los niveles exigidos por el TJCE lo que llevaría a que el ámbito territorial de comparación no fuera el regional sino el nacional¹¹⁷. Lo anterior se traduciría en la posible consideración como medidas selectivas por aplicarse no solo a las empresas familiares¹¹⁸ -selectividad de carácter material-, sino también de tipo regional¹¹⁹.

A este respecto la Comisión sostiene que la aplicación, potencialmente amplia, del criterio de selectividad material está justificada a la luz de la jurisprudencia, de la cual, a su juicio, se desprende que medidas, en apariencia, abiertas a todos los operadores económicos de un territorio determinado tienen, sin embargo, un carácter selectivo debido a que *de facto* favorecen a algunos de esos operadores o a una categoría específica de dichos operadores¹²⁰. Esta constatación bastaría por sí sola para acreditar que las medidas fiscales de las CC.AA.

115 Apartado 64.

116 Vid. MORENO GONZÁLEZ, S: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria". Cit. Pág. 892 y 893; MULEIRO PARADA, LM: "Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos". AA.VV. *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*. Marcial Pons, Madrid. 2008. Págs. 319 y ss.

Así parece apuntarlo también las conclusiones del Abogado General Sra. Juliane KoKott, presentadas el 8 de mayo de 2008 a los asuntos acumulados C-428/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 y C-434/06/06.

117 Cfr. CALDERÓN CARRERO, JM Y RUIZ ALMENDRAL, V: "Autonomía financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario". *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17. 2006. BIB2006\1718. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.

118 Cabría traer a colación los apartados 164 a 166 de la STJCE de 9 de septiembre de 2009, Diputación Foral de Álava y Gobierno Vasco/Comisión, En los asuntos T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01.

119 Cfr. PÉREZ BERNABEU, B: "Cumplimiento por las Comunidades Autónomas de los requisitos de autonomía enunciados por el TJCE en el caso Azores a la luz del nuevo sistema de financiación autonómica". *Quincena Fiscal*, núm. 14. 2010. BIB2010\1305. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.

120 Vid. STJCE de 18 de diciembre de 2008, Government of Gibraltar, asuntos T-211/04 y T-215/04, apartado 128.

en el ISD cumplen el requisito de especificidad que constituye una de las características del concepto de ayuda estatal¹²¹.

Sin embargo, no podemos olvidar como evidencia la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas en su apartado 8, que para que una medida pudiese ser calificada de ayuda a los efectos del art. 107.1 TFUE, debía satisfacer cumulativamente los criterios que hemos analizado, teniendo en cuenta, a su vez, que el carácter selectivo podría estar justificado por la naturaleza o la economía del sistema, dando así entrada a fines extrafiscales admitidos expresamente para las PYMES. En tal caso, la medida escaparía a la calificación de ayuda de Estado del art. 107 TFUE por no cumplirse el requisito relativo a la existencia de una ventaja¹²². Pese a la indeterminación del concepto, estamos de acuerdo con SOLER ROCH en considerar que los principios constitucionales del sistema tributario deberían considerarse válidos para aceptar la excepción¹²³.

También son contrarias a la libertad de establecimiento las diferencias de trato que, aunque no se basen directamente en el lugar de establecimiento de la sociedad participada por el sujeto pasivo, afecten de hecho principalmente, en función de otros criterios, a las participaciones en sociedades con domicilio social en otro Estado miembro.

Pese a todo, no puede desconocerse que la Comisión no puede autorizar ayudas contrarias tanto a las normas del Tratado y, en particular las relativas a la prohibición de discriminaciones fiscales y al derecho de establecimiento como a las disposiciones del Derecho derivado en materia fiscal¹²⁴. Así las cosas, y si traemos a colación la STUE Geurts y Vogten/Belgische Staat, asunto C-464/05, de 25 de octubre de 2007¹²⁵, podría considerarse que la diversidad de criterios adoptados por las CC.AA en materia de empresas familiares en el ámbito del ISD podrían ser contrarias al Derecho comunitario pues la mayoría justifica la aplicación de la normativa autonómica a que se cumplan ciertos requisitos de ámbito territorial como el mantenimiento de la actividad empresarial en el territorio de la CC.AA. de referencia¹²⁶. Es más, esta misma incompatibilidad es la que se pone de manifiesto en el Auto del

121 Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "La autonomía de las regiones y el Derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales ayudas de Estado contrarias al mercado común". Cit. Págs. 244 y ss.

122 Sentencia del Tribunal General de 1 de julio de 2010, BNP Paribas y BNL/Comisión, T-335/08, apartado 163.

123 Op. Últ. Cit nota 6.

124 Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, apartado 28.

125 La norma controvertida en el asunto principal referida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Región flamenca al imponer como requisito para la exención del impuesto sobre sucesiones, prevista para las empresas familiares, el empleo de un determinado número de trabajadores en una zona (Región flamenca) del Estado miembro en cuestión (Bélgica) durante los tres años anteriores a la fecha de fallecimiento del causante, "trata de modo diferente al propietario de una empresa de este tipo y, tras su fallecimiento, a sus herederos, según dicha empresa emplee a los trabajadores en ese Estado miembro o en otro Estado miembro. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una norma de un Estado miembro que consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del domicilio social de las sociedades de las que son accionistas dichos sujetos pasivos es, en principio, contraria al art. 43 CE" (apartados 18 y 19).

126 Así lo apunta también RIBES RIBES, A.: "Discriminatory Inheritance Taxation of Non-Residents in Spain: Possible Solutions". *European Taxation*, Vol. 50 (2010), núm. 12. Pág. 554; GARCÍA DE PABLOS, J. F.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios*. ThomsonReuters-Aranzadi, Pamplona. 2010. Págs. 123 y ss.

Tribunal Supremo de 8 de mayo de 2013 que presenta una cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, por vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1 de la CE¹²⁷ de la que ya hemos dado noticia.

En efecto, el Tribunal, es el caso Geurts y Vogten (C-464/05) solventa si la normativa sobre sucesiones y donaciones de la Región Flamenca de Bélgica es contraria a las libertades comunitarias. La situación es la siguiente:

- El art. 60 bis del Wetboek van Successierechten (Código belga del Impuesto sobre Sucesiones), en su versión introducida por Decreto del Parlamento flamenco y vigente en la fecha de defunción del causante, establece lo siguiente:

1. «No obstante lo dispuesto en los arts. 48 y 48/2, quedará exento del impuesto sobre sucesiones el valor neto de:

- a. los activos invertidos a título profesional por el difunto o su cónyuge en una empresa familiar; y
- b. las participaciones en una sociedad familiar o los créditos contra una sociedad de este tipo, siempre que al menos el 50 % de la empresa o de las participaciones en la sociedad hayan pertenecido al difunto y/o a su cónyuge ininterrumpidamente durante los tres años anteriores al fallecimiento y que se incluyan espontáneamente en la declaración del impuesto sobre sucesiones.

[...]

3. Se entenderá por sociedad familiar: la sociedad cuya sede de dirección efectiva esté establecida en un Estado miembro de la Unión Europea y

- › que cumpla los requisitos de los apartados 1, 5 y 8;
- › o que sea titular de participaciones o eventualmente de créditos de filiales que cumplan tales requisitos.

En este último caso, el requisito de la participación se comprobará a partir de una base consolidada; en cambio, el requisito relativo al empleo, contemplado en el apartado 5, se comprobará por cada sociedad.

4. [...].

5. Sólo se concederá la exención si la empresa o la sociedad empleó al menos a cinco trabajadores, computados en unidades a tiempo completo, en la Región Flamenca durante los tres años anteriores al fallecimiento.

127 MARTÍN QUERALT, J.: "La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad". Cit. Pág. 4.

[...] Sólo se podrá obtener y conservar la exención en la medida en que las participaciones o los créditos sigan perteneciendo a los herederos que se beneficiaron de la exención durante cinco años después del fallecimiento. En caso de fallecimiento de un heredero antes de la expiración de este período de cinco años, sólo se conservará la exención en la medida en que su participación se transmita a herederos en línea directa o entre cónyuges.

[...]

10. So pena de nulidad, la aplicación del art. 60 bis estará subordinada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. La aplicación del art. 60 bis se solicitará formalmente en la declaración del impuesto.
2. Se adjuntará a la declaración un certificado expedido por la Región Flamenca en el que conste que se cumplen los requisitos establecidos en el presente art. por lo que se refiere al empleo y al capital.

En caso de que no se presente dicho certificado antes de que venza el pago del impuesto, éste será calculado según la tarifa general y deberá abonarse antes de la expiración del plazo legal, sin perjuicio de su devolución, con arreglo a lo dispuesto en el art. 135, apartado 8.

3. Se indicarán en la declaración, bajo una rúbrica separada, los activos o las participaciones respecto de los cuales se solicita la aplicación del art. 60 bis.

[...]»

- › Los demandantes son los herederos del causante, el Sr. Joseph Vogten, que falleció el 6 de enero de 2003. La Sra. Maria Geurts era su esposa y el Sr. Dennis Vogten su hijo. En el momento de su muerte, el causante llevaba trece años viviendo en Bélgica, concretamente en la Región Flamenca. Conforme al *Wetboek van Successierechten*, su sucesión está sujeta al impuesto sobre sucesiones en dicha Región.
- › La demandante y el causante, en vida de éste, mantenían una comunidad universal de bienes y su patrimonio común consistía, entre otras cosas, en el 100 % de las participaciones de la sociedad *Jos Vogten Beheer B.V.* Ésta, a su vez, mantiene el 100 % de las participaciones de la sociedad *Vogten Staal B.V.* Ambas sociedades tienen su domicilio social en Maastricht, Países Bajos, y allí emplearon, durante más de tres años ininterrumpidos antes del fallecimiento del causante, a más de cinco trabajadores cada una.
- › La única cuestión controvertida es si los demandantes pueden acogerse a lo dispuesto en el art. 60 bis del *Wetboek van Successierechten* con respecto a esa parte de la herencia y, por consiguiente, si pueden aplicar la tarifa del 0 % prevista en dicha disposición. El demandado denegó esa petición mediante resoluciones de 28 de octubre de 2003 y 13 de febrero de 2004, basándose en el argumento de que los demandantes no habían presentado ningún certificado expedido por la Región Flamenca relativo a los requisitos en materia de empleo y capital.

Si bien es cierto que la norma objeto de controversia no discrimina a los herederos por su nacionalidad, no lo es menos –como evidencia la Sra. Juliane Kokott, en el escrito de conclusiones de 15 de febrero de 2007- que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también todas las formas encubiertas de discriminación que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzcan de hecho al mismo resultado¹²⁸. En consecuencia, también son contrarias a la libertad de establecimiento las diferencias de trato que, aunque no se basen directamente en el lugar de establecimiento de la sociedad participada por el sujeto pasivo, afecten de hecho principalmente, en función de otros criterios, a las participaciones en sociedades con domicilio social en otro Estado miembro.

Lo anterior lleva a afirmar que “una norma como la litigiosa, relativa al Impuesto sobre Sucesiones, constituye, por tanto, una restricción a la libertad de establecimiento en la medida en que los herederos de unas participaciones en una sociedad familiar sólo pueden beneficiarse de la exención del impuesto sobre sucesiones por esas participaciones si la empresa ha empleado, en los tres años precedentes al fallecimiento del causante, al menos a cinco trabajadores en la Región Flamenca y los sucesores mantienen el empleo durante los cinco años posteriores”¹²⁹.

Otras Sentencias que, de una manera u otra, pueden tener relación con las empresas familiares y con el impuesto sucesorio son:

- a. El Tribunal dictaminó en el caso Jäger (C-256/06) que la libre circulación de capitales prohíbe a los Estados miembros adoptar una legislación que permita aplicar una valoración especialmente favorable y una exención parcial a los activos localizados en dicho Estado miembro, frente a los activos situados en otros Estados miembros, que se evaluarían con arreglo a las normas habituales del valor justo del mercado. Dado que el cálculo del impuesto estaba relacionado directamente con el valor de los activos, objetivamente no se observa ninguna diferencia en la situación que justifique un trato fiscal desigual.
- b. El Tribunal también declaró incompatible con la libre circulación de capitales una disposición del impuesto sobre donaciones (y sucesiones) en el asunto Mattner (C-510/08) en el que la desgravación fiscal para los hijos del donante es inferior si todas las partes son no residentes de lo que habría sido si alguna de ellas fuese residente¹³⁰.
- c. En el asunto Halley (C-132/10) el Tribunal consideró discriminatorio establecer plazos de prescripción distintos para la valoración de acciones nominativas, a efectos de tributación de una sucesión, en función de la ubicación, en el Estado miembro de tributación o en otro Estado miembro, de la sede de la dirección efectiva de la empresa emisora en la que participaba el difunto. El Tribunal no encontró justificación alguna para esa restricción de la libre circulación de capitales, en particular dado que el periodo de diez años no se basa en el tiempo necesario para que las autoridades tributarias

128 Vid. Sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu (C-152/73); de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91), apartado 14, y de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98), apartado 83.

129 Conclusiones de la Abogada General Sra. Juliane Kokott, presentadas el 15 de febrero de 2007. Asunto C-464/05, Ap. 33.

130 Vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “El Impuesto sobre Donaciones y la libre circulación de capitales a la luz de la Sentencia Mattner, de 22 de abril de 2010 (As. C-510/08)”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 330. 2012. Pág. 139.

recurran eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros o a otros medios alternativos que permitan averiguar el valor de las acciones en juego.

Sin embargo, el propio Tribunal también ha afirmado que los Estados miembros no están obligados a eliminar la doble imposición causada por el ejercicio paralelo de sus derechos fiscales.

- d. En el caso *Scheunemann* (C-31/11) el tribunal determina que una normativa de un Estado miembro que, para calcular el impuesto de sucesiones, deniega determinadas ventajas fiscales a una herencia en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un país tercero, mientras que las confiere en caso de herencia de tal participación si el domicilio social está situado en un Estado miembro, afecta principalmente a la libertad de establecimiento en el sentido de los artículos 49 TFUE y siguientes, puesto que dicha participación permite a su poseedor ejercer una influencia efectiva en las decisiones de dicha sociedad y determinar sus actividades. Dichos artículos no se aplican a los supuestos relativos a participaciones en sociedades cuyo domicilio social se encuentre en un país tercero.
- e. Uno de los últimos pronunciamientos del Tribunal de Justicia que podemos encontrar en la materia es la Sentencia *Welte* (C-181/12). En ella el Tribunal fija que “en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos”¹³¹. Y añade: “dicha reducción se concede automáticamente a todo heredero por el mero hecho de su condición de sujeto pasivo del impuesto de sucesiones en Alemania, a fin de garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar mediante la reducción del importe total de lo heredado. Pues bien, del mismo modo que esta condición de sujeto pasivo no depende en absoluto del lugar de residencia –dado que la normativa de que se trata sujeta al impuesto sobre sucesiones cualquier adquisición de un bien inmueble situado en Alemania con independencia de que el causante o el heredero sean o no residentes–, el objetivo de exención parcial del patrimonio familiar afecta por igual a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones en Alemania, ya sean residentes o no residentes, desde el momento en que dicha exención tiene por objeto reducir el importe total de lo heredado”¹³².

De los anteriores pronunciamientos podemos concluir que para el TJUE habrá restricción a la libre circulación de capitales cuando el valor de una herencia o donación disminuya su valor por el sometimiento de la adquisición a una mayor carga tributaria en función de la residencia del causante o del donante¹³³.

131 Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de octubre de 2013, *Welte* (C-181/12), apartado 23.

132 Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de octubre de 2013, *Welte* (C-181/12), apartado 53.

133 Vid. En este sentido GARCÍA DE PABLOS, J. F.: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE”. *Quincena Fiscal*, núm. 17. 2010. BIB 2010\1975. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013; CALVO VÉRGEZ, J.: “La aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los no residentes a la luz de los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea”. *Quincena Fiscal*, núm. 11. 2013. BIB 2013\1177. www.westlaw.es, consulta realizada el 20 de febrero de 2014.

Consecuencia de lo anterior es, como se encarga de evidenciar documento de trabajo de los servicios de la Comisión en la Recomendación de 15 de diciembre de 2011¹³⁴, que

1. “Los Estados miembros no pueden supeditar el trato fiscal preferente a una empresa objeto de una sucesión a que la empresa haya ejercido su actividad o la siga ejerciendo a escala nacional.
2. Los Estados miembros no podrán otorgar un trato fiscal menos favorable a una empresa heredada por el mero hecho de que sus empleados estén establecidos en el extranjero.
3. as desgravaciones concedidas a las empresas en materia de impuesto sobre sucesiones, como las exenciones o franquicias especiales para las transferencias por causa de muerte de empresas en manos de la familia o de personas cercanas, deben concederse por igual a los herederos que no sean residentes en el Estado miembro que concede la exención y a los herederos residentes”.

Pues bien, lo que era hasta el momento una sospecha, se ha convertido en hecho consumado. En efecto, la Comisión Europea ha decidido llevar a España ante el TJUE por sus normas discriminatorias en materia de ISD, las cuales disponen que los no residentes paguen impuestos más altos que los residentes.

La Comisión ya había pedido oficialmente a España el 5 de mayo de 2010 (IP/10/513)¹³⁵ y luego el 17 de febrero de 2011 (IP/11/162)¹³⁶ que tomara medidas para garantizar el cumplimiento de las normas de la UE en materia de impuestos sobre sucesiones y donaciones, pero España no ha modificado su legislación al respecto.

Tanto el Estado como las CC. AA. regulan los impuestos sobre sucesiones y donaciones en España. El Derecho de las comunidades autónomas concede a los residentes una serie de ventajas fiscales que, en la práctica, les permite pagar menos impuestos que los no residentes.

La Comisión considera que esta fiscalidad discriminatoria constituye un obstáculo a la libre circulación de personas y capitales, que son principios fundamentales del mercado único de la UE, e infringe el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (arts. 45 y 63, respectivamente) (IP/11/1278)¹³⁷.

Todo ello concluye con en el Recurso interpuesto el 7 de marzo de 2012 por la Comisión Europea contra el Reino de España¹³⁸ cuya pretensión es que se declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a los artículos 21 y 63 del TFUE y a los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) al introducir diferencias, en el trato fiscal dispensado a las donaciones y

134 SEC(2011) 1488 final.

135 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/10/513&format=HTML&aged=1&language=ES&guiLanguage=en>, consulta realizada el 6 de junio de 2012.

136 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/162&format=HTML&aged=1&language=ES&guiLanguage=en>, consulta realizada el 6 de julio de 2013.

137 <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1278&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>, consulta realizada el 6 de julio de 2013.

138 Asunto C-127/12.

sucesiones, entre los causahabientes y donatarios residentes en España y los no residentes; entre los causantes residentes en España y los no residentes; y entre las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles situados dentro y fuera de España. Asimismo se solicita que se condene en costas al Reino de España.

Lo paradójico de esta situación, sería que el TJUE podría considerar discriminatorio el trato concedido al contribuyente comunitario mientras que la situación de los residentes españoles podría no verse afectada por la doctrina del Tribunal de Luxemburgo y en el que las diferencias por razón de la residencia seguirían existiendo¹³⁹.

4. Los Impuestos sobre sucesiones y sobre el patrimonio en los Estados miembros en relación con las empresas familiares. Hacia la armonización del Impuesto sobre sucesiones

Hasta fechas recientes no existían normas de armonización en la UE¹⁴⁰ en el ámbito de los impuestos directos y menos aún en el ISD. En ausencia de tales normas, los ISD son competencia de los Estados miembros. Sin embargo, en el ejercicio de sus competencias estos deben respetar las libertades fundamentales consagradas en la legislación de la UE y, por lo tanto, no pueden discriminar en función de la nacionalidad o restringir de manera injustificada tales libertades. El TJUE ha confirmado la aplicación de estos principios a los ISD en numerosos casos, tal y como hemos dejado constancia *ut supra*. Sin embargo, el propio Tribunal también ha afirmado que los Estados miembros no están obligados a eliminar la doble imposición causada por el ejercicio paralelo de sus derechos fiscales. Si a ello añadimos el reducido número de Convenios de Doble Imposición (CDIs) en materia de ISD¹⁴¹, el problema parece evidente¹⁴².

139 Así lo evidencia MARTÍN QUERALT, cuando afirma que “esta situación no se circunscribe únicamente a los sujetos que son no residentes en España y se ven obligados al pago del impuesto, sino también a otros sujetos que, realizando el hecho imponible en el ámbito geográfico de un determinado territorio, no pueden aplicar los beneficios fiscales que la normativa autonómica reserva, exclusivamente, a los residentes de la Comunidad Autónoma. Esto es, como puede fácilmente adivinarse, lo que ocurre es que, no sólo se discrimina a los no residentes en España que no aplican ninguna norma autonómica, sino también a los residentes en España que se ven excluidos de aplicar las normas autonómicas en cuanto que definen como condicionante de los beneficios que reconocen el tener su residencia en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma” (“La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad”. *Tribuna Fiscal*, núm. 268. 2013. Pág. 4).

140 En materia de sucesiones los trabajos de la OCDE comienzan en 1963, en el que se elabora un Proyecto de Convenio para resolver el problema de la doble imposición sobre las herencias. Así las cosas, el 31 de mayo de 1966 vio la luz el primer Modelo de Convenio de Doble Imposición en materia de Impuestos sobre las Sucesiones. Fue en el lejano año de 1982 cuando se elaboró el actual CDIs que extiende su ámbito de aplicación a las adquisiciones inter vivos que en el Modelo de 1966 no estaba previsto (art. 2.1 MCOCE 1982).

141 En efecto, llama la atención la escasa utilización de dicha técnica- en comparación con renta y patrimonio-, pues sólo son tres los Convenios firmados por España: Grecia (6 de marzo de 1919), Francia (BOE 7 de enero de 1964), y Suecia (BOE 16 de enero de 1964). Además, su antigüedad ha supuesto que sea inexistente la doctrina administrativa en la materia y casi se reduce a una RDGT de 12 de febrero de 1990. Vid. Sobre ello puede consultarse más extensamente LUCHENA MOZO, G. M.: “Las PYMES familiares en Europa: notas sobre su tratamiento fiscal”. Cit. Pág. 138.

Sobre los CDIs en materia de ISD firmados entre los Estados miembros, puede consultarse Recomendación de la Comisión relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones, COM (2011) 8819 final. ANEXO II. Pág. 12.

142 Así lo entienden también CUESTA DOMÍNGUEZ, J. Y CARMONA MENDOZA, P.: “La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer”. *Revista Aranzadi*, núm. 11. 2012. BIB 2012\361, www.westlaw.es, consulta realizada el 6 de julio de 2013.

Por lo que respecta al IP el peso relativo de la preocupación por mitigar la doble imposición es evidente, pues sólo un art. del MCOCDE de 2010 –art. 22- aborda el tema. Si a ello añadimos la inexistencia del IP en muchos países, todo ello se traduce en una aplicación muy limitada.

Pues bien, dada la relevancia y la incidencia en la efectividad de las libertades comunitarias se publicó un documento de trabajo de los servicios de la Comisión¹⁴³ que presentaba un resumen ejecutivo de la evaluación de impacto que acompaña al documento titulado “Recomendación de la Comisión relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones”¹⁴⁴. A ello debe añadirse el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la

«Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE»¹⁴⁵.

La Comisión y el Comité Económico y Social opinan que los problemas transfronterizos relacionados con los ISD podrían resolverse sin necesidad de armonizar las normas de los Estados miembros relativas a dichos impuestos, las cuales seguirían, por tanto, dependiendo de las decisiones estratégicas de cada Estado miembro. Posiblemente baste con asegurar que la interacción entre las normas de los Estados miembros sea más coherente, de tal modo que se reduzcan las posibilidades de imposición doble o múltiple de las herencias¹⁴⁶. Paralelamente, y en virtud de las libertades fundamentales consagradas por los Tratados, la Comisión estima que los Estados miembros deben en cualquier caso abstenerse de aplicar un ISD que suponga una discriminación en detrimento de las situaciones transfronterizas.

Por lo que respecta al IP el peso relativo de la preocupación por mitigar la doble imposición es evidente, pues sólo un art. del MCOCDE de 2010 –art. 22- aborda el tema. Si a ello añadimos la inexistencia del IP en muchos países, todo ello se traduce en una aplicación muy limitada¹⁴⁷. Así las cosas, de los CDIs suscritos por España con Australia, Brasil Corea, EE.UU, Filipinas, Irlanda, Italia, Japón, Portugal, Tailandia y Turquía¹⁴⁸ no se contemplan especificaciones sobre la doble imposición en el ámbito patrimonial, y los CDIs suscritos con Alemania, Bolivia, Bulgaria, Canadá,

143 SEC(2011) 1488 final, SEC(2011) 1489 final y SEC(2011) 1490.

Así se había puesto de manifiesto también en COM(2010) 769 y documento de trabajo de los servicios de la Comisión SEC(2010) 1576.

144 COM (2011) 8819 final.

145 Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», COM(2011) 864 final] (2012/C 351/09).

146 El Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», añade específicamente que “puede considerarse que el enfoque de proporcionar exclusivamente recomendaciones para su aplicación por los distintos Estados miembros no es suficientemente eficaz en la práctica –se reconoce que también sería deseable, tal como propone la Comisión, que se animase a los distintos Estados miembros, de forma expeditiva, a aplicar unos mecanismos de deducción de la múltiple imposición fiscal más eficaces y flexibles, mientras que la Comisión examinaría la evolución de los próximos tres años con el fin de adoptar, si fuese necesario, una posición fuerte mediante una directiva”.

147 Cfr. RUIZ GARCÍA, J.R: “Artículo 22. La tributación del patrimonio”. AA.VV. *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la elusión y el fraude fiscal concluidos por España*. Edt. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. A Coruña. 2004. Pág. 963.

148 Curiosamente otros Convenios incluyen disposiciones al respecto sin que exista una figura en su sistema tributario, como es el caso de Canadá.

Cuba, Checoslovaquia, China, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Gracia, Hungría Indonesia, Marruecos, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, Rumania, Rusia, Suecia, Suiza y Túnez, no existen apenas diferencias con lo dispuesto en MCOCDE de 2010¹⁴⁹.

Por lo que al ámbito comunitario se refiere, la fiscalidad directa -referida en este caso al IP- ha recibido poca atención por parte de UE dejándose en manos del poder de decisión de los Estados miembros y del Derecho fiscal internacional a través de los CDIs¹⁵⁰. Cosa distinta es que afecte a alguna de las libertades consagradas en el Tratado, en cuyo caso los regímenes fiscales de cada uno de los Estados deberá respetar dicha situación pero sin que exista una normativa emanada de la UE al respecto y que refleje de manera clara la relación entre los CDIs y el Derecho comunitario en materia de impuestos directos. Pese a todo el IP no está muy extendido en los países de nuestro entorno y sólo Noruega, Luxemburgo y Francia tienen un IP como tal¹⁵¹.

No obstante, a esa relación entre fiscalidad directa y libertades comunitarias hace referencia la Sentencia del Tribunal de Justicia Baars, de 13 de abril de 2000 (Asunto 251/98), en la que, previa afirmación de la libre competencia de los Estados miembros en materias relacionadas con la fiscalidad directa, analiza -con base en el principio de libertad de establecimiento- si las disposiciones adoptadas en este caso por los Países Bajos que deniegan la denominada “exención de empresa” en el IP por no cumplir los requisitos de establecimiento en su territorio, incide negativamente en la libre circulación de capitales entre los Estados miembros.

En definitiva, la autoridad de los Estados miembros en esta parcela del Ordenamiento tributario pone de manifiesto una amplia diversidad entre las legislaciones nacionales en la materia que nos ocupa -reducciones fiscales a las empresas familiares- que se pone de manifiesto en el cuadro adjunto.

Tax Name	Member State	Version date	Deductions - allowances - tax credits - exemptions
Succession duty - Transfer duty	FR-France	2013/05/29	- Sucesiones: Están exentas las adquisiciones de acciones de las empresas que ejercen actividades industriales, comerciales, artesanales, agrícolas o negocios profesionales. - Bienes inmuebles y muebles afectos a un negocio personal. - La adquisición de acciones realizadas por la totalidad o parte de la plantilla de la empresa. - Donaciones: En las mismas condiciones que las sucesiones, estarán exentas las donaciones de la familia para la creación de empresas hasta el límite de 30.000 euros. - Articles 750ter and following of the General Tax Code (Code Général des Impôts).

149 Salvo ciertas excepciones en cuanto a los medios de transporte de tráfico internacional, como son Canadá, Indonesia, Reino Unido, Rumania, Rusia, Suecia en las que sólo tributan en la sede de la empresa explotadora.

150 Vid. STJUE más recientes Comisión/Francia, C-334/02, apartado 21; de 20 de enero de 2011, Comisión/Grecia, C-155/09, apartado 39; y de 16 de junio de 2011, Comisión/Austria, C-10/10, apartado 23

151 Suiza hasta 2007 también contaba con un IP. Vid. http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html y <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide---Country-list>, consultas realizadas el 6 de julio de 2013.

Tax Name	Member State	Version date	Deductions - allowances - tax credits - exemptions
Capital tax - Inheritance tax and transfer duty upon death	BE-Belgium	2013/03/20	En las regiones flamenca y valona, la transmisión de empresas familiares y las empresas en caso de sucesión están exentas si se cumplen ciertas condiciones. En la Región de Bruselas-Capital, la transmisión de empresas familiares y las empresas en el momento de la sucesión se pueden beneficiar de la aplicación de un tipo impositivo fijo del 3%. Code of miscellaneous taxes and duties.
Capital tax - Taxes on donations, sponsorships and acquisition of property	BG-Bulgaria	2013/01/01	Exención de todos los activos no monetarios destinados a la asignación en el capital de una empresa comercial, una cooperativa o una sociedad anónima sin ánimo de lucro. State Gazette No. 117/10.12.1997
Capital tax - Inheritance and Gift Tax	DK-Denmark	2013/01/01	Están exentos los patrimonios con un valor inferior a DKK 264.100 (2013). Propietarios y beneficiarios de un trust- Statutory Notice No 327 of 2 April 2012.
Inheritance and gift tax	DE-Germany	2014/01/01	Los beneficiarios de la transferencia de propiedad de la empresa en caso de muerte o donación puede elegir entre dos opciones: - Una exención fiscal del 85%, siempre que los bienes así transferidos se mantengan durante un período no inferior a cinco años en la generación siguiente. Otros requisitos: El mantenimiento de una cantidad fija de los salarios de más de cinco años, no más del 50% de los activos subyacentes pueden calificarse como "pasivos" (por ejemplo, bienes inmuebles arrendados a terceros, la participación generalizada). Un exención adicional con un máximo de 150.000 € permite a las empresas pequeñas (con activos por un valor de € 1 m) estar completamente libre de impuestos. - Una exención fiscal del 100%, con la condición de que la propiedad transferida de este modo se mantenga al menos siete años. Otros requisitos: El mantenimiento de una cantidad fija de los salarios de más de siete años, no más del 10% de los activos subyacentes se pueden calificar como "pasivos". Inheritance and Gift Tax Act (ErbStG) as published on 27 February 1997.
Capital tax - Inheritance and gift tax	IE-Ireland	2007/01/01	- Deducción del 90% del valor de mercado de las tierras agrícolas y edificios aceptados por el donatario o el sucesor que tenga la condición de agricultor. - Deducción 90% del valor de mercado de la propiedad de la empresa correspondiente. Capital Acquisitions Tax Consolidation Act, 2003, as amended by subsequent Finance Acts.

Tax Name	Member State	Version date	Deductions - allowances - tax credits - exemptions
Capital tax - Succession and gift duty	IT-Italy	2013/01/01	Exención a favor de descendientes o cónyuge, en relación con negocios, participaciones en sociedades o asociaciones, y las existencias (en el caso de las acciones de las empresas o acciones la exención sólo se aplica a la parte que garantiza el control de la compañía). En caso de herencia o traspaso voluntario, la exención sólo se permite si los beneficiarios continúan con el negocio o mantiene el control de la empresa durante al menos 5 años.
Inheritance tax	NL-Netherlands	2013/01/01	La adquisición por herencia o donación de una empresa, con la obligación de mantenerse durante 5 años, está exenta hasta un valor de 1,028,132 €, y si el valor es superior está exento el 83%.
Capital tax - Inheritance tax	UK-United Kingdom	2013/01/01	Se prevén regímenes especiales en las transmisiones de la propiedad agrícola o de negocios, acciones no cotizadas, bosques y fideicomisos para el beneficio de los empleados (normalmente una reducción del 100%)
Real estate transfer tax	AT-Austria	2013/01/01	Exención respecto de las transferencias de bienes inmuebles utilizados en un negocio por importe de € 365.000 y se concede cuando la persona ya no sea capaz de trabajar o con 55 años de edad o más. Real Estate Transfer Tax Law, BGBl. (federal legal gazette) No 309/1987.
Solidarity tax on wealth	FR-France	2013/01/01	Están exentos los activos de negocios (empresas individuales gestionados eficazmente por el contribuyente, de participaciones de al menos el 25% en la empresa en la que el contribuyente tiene una posición gerencial de alto nivel), bajo ciertas condiciones. Se prevén devoluciones de impuestos por inversiones en pequeñas empresas. Articles 885 A to 885 Z of the Tax code
Tax on real estate - Tax on property	LV-Latvia	2013/02/22	El gobierno local puede fijar reducciones para distintas categorías de inmuebles que pagan impuestos a la propiedad en la cantidad de 90 por ciento, 70 por ciento, 50 por ciento o 25 por ciento. Si el inmueble se utiliza para la actividad económica, la reducción de impuestos no puede ser más que la cantidad prevista en la Business support control law.
Personal income tax	LT-Lithuania	2013/01/01	Están exentos los ingresos provenientes de actividades agrícolas llevada a cabo en pequeñas explotaciones agrícolas.

Fuente: elaboración propia a partir de AA.VV. Global individual tax handbook. IBFD. Amsterdam. 2011; http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html; <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide-Country-list> y Copenhagen Economics: Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU, 26 August 2010 as corrected on 13 May 2011, www.copenhageneconomics.com

5. Conclusiones

“Construidas para durar”. Ése es el lema de las empresas familiares y el título del último estudio de la consultora Ernst & Young¹⁵², realizado a 280 personas de 33 países. La encuesta se ha realizado a empresarios procedentes de Europa, América y África y sus compañías abarcan múltiples sectores económicos, desde la industria pesada a las telecomunicaciones.

El diario Le Figaro¹⁵³ destaca que estas empresas no sólo han resistido la crisis mejor que otras compañías, sino que además un 60% de los encuestados revela que sus negocios han crecido más del 5% entre julio de 2011 y junio de 2012. Incluso 1 de cada 6 alcanzó un crecimiento de hasta el 15%. La clave del éxito es que estos empresarios tienen una visión a largo plazo del trabajo.

“De las compañías familiares que cotizan en el mercado español, más de un 60% consigue escalar en el año más que el Ibex 35, que sube un 5%”¹⁵⁴.

“El 60% de las exportaciones españolas son realizadas por compañías familiares”¹⁵⁵.

Los datos ofrecido por el IEF en 2012¹⁵⁶ también nos dan una idea de la importancia de las empresas familiares en la economía. Por lo que se refiere a la Empresa Familiar en España, el 85 % de las empresas españolas son familiares, generan un 70 % del PIB y del empleo privado. Se calcula que un 65% está en primera generación, un 25% en segunda, un 9% en tercera generación y tan sólo un 1% en cuarta generación o más.

Todo ello podríamos traducirlo fijando que ser un grupo familiar es un valor añadido. Sin embargo varios y diversos son los obstáculos que deben solventar las empresas familiares en el terreno fiscal:

- Cambios legislativos frecuentes que inciden negativamente en la seguridad jurídica. Aún hoy no tenemos clara la supervivencia del IP como tal, o su integración en el IRPF¹⁵⁷.
- Controversias en criterios administrativos, doctrinales y jurisprudenciales que tampoco favorece la toma de decisiones a largo plazo.
- Competencia normativa entre CC.AA. que ha llevado, incluso, al denominado turismo fiscal a la hora de planificar la sucesión de las empresas familiares y sobre el que pende en estos momentos su posible tacha de inconstitucionalidad.

152 <http://www.lefigaro.fr/assets/pdf/Etude%20Family%20Business.pdf>

153 <http://www.lefigaro.fr/entrepreneur/2013/01/21/09007-20130121ARTFIG00700-les-entreprises-familiales-resistent-mieux-a-la-crise.php>

154 El Economista - 21 de Mayo de 2013, <http://www.laempresafamiliar.com/actualidad/9747/las-empresas-familiares-acaparan-las-mejores-recomendaciones>

155 <http://almacenexportacion.com/2013/05/15/el-60-de-las-exportaciones-espanolas-son-realizadas-por-companias-familiares/>

156 http://www.iefamiliar.com/web/es/cifras_familia.html

157 Vid. SANZ DIAZ-PALACIOS, J. A.: “El restablecimiento de la imposición sobre el patrimonio. Régimen actual y propuestas de cara al futuro”. *Quincena Fiscal*, núm. 22. 2013. BIB 2014\26. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de febrero de 2014.

- Desconfianza tributaria del entorno familiar, entendido como posible bolsa de fraude fiscal. Prueba de ello es la acumulación de rentas en IRPF para la aplicación del régimen de estimación objetiva.
- Complejidad en la regulación de las operaciones vinculadas que en las empresas familiares alcanzan su grado superlativo.
- La presión de la UE vía soft law para armonizar la fiscalidad a nivel europeo se convierte en último eslabón, pero no por ello menos importante tal y como hemos expuesto.

Por lo que se refiere a la Empresa Familiar en España, el 85 % de las empresas españolas son familiares, generan un 70 % del PIB y del empleo privado. Se calcula que un 65% está en primera generación, un 25% en segunda, un 9% en tercera generación y tan sólo un 1% en cuarta generación o más.

Todo ello lleva a la necesidad de adaptar las estructuras organizativas de las empresas familiares a los cambios normativos y doctrinales ya producidos y por llegar, para garantizar la eficiencia fiscal optimizando su carga y evitar incurrir en riesgos fiscales.

6. Bibliografía

- › AA.VV. Análisis comparativo de los impuestos directos en la Unión Europea y en Estados Unidos. Instituto de la Empresa Familiar, Madrid. 2005.
- › ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico". Hacienda Pública Española, núm. 71. 1981
- › ALONSO GONZÁLEZ, C.M.: "Impuesto sobre Sucesiones y Patrimonio". AA.VV. El futuro de la fiscalidad. Propuestas para un tejido productivo más competitivo. Instituto de la Empresa Familiar. 2007.
- › ALONSO MURILLO, F.: "Distorsiones fiscales de la competencia". AA.VV. Derecho Europeo de la competencia. Lex Nova, Valladolid. 2005.
- › BOGAERTS, R.: "Corporate Tax Reform Influences Luxembourg's International Competitiveness as Holding Company Location". European Taxation, Vol. 42 (2002), núm. 9.
- › CAAMAÑO ANIDO, M.: "La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores". Quincena Fiscal, núm. 8. 2011. BIB 2011\494, www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.
- › CALDERÓN CARRERO, J.M Y RUIZ ALMENDRAL, V.: "Autonomía financiera de las CC.AA. vs. Derecho Comunitario". Jurisprudencia Tributaria, núm. 17. 2006. BIB2006\1718. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.

- › CALVO ORTEGA, R.: “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones”. Nueva Fiscalidad, núm. 5. 2008.
- › CALVO VÉRGEZ, J.: “La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio”. Quincena Fiscal, núm. 19. 2011. BIB2011\1625. www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.
 - “La aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los no residentes a la luz de los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea”. Quincena Fiscal, núm. 11. 2013. BIB 2013\1177. www.westlaw.es, consulta realizada el 20 de febrero de 2014.
- › CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 34. 1982.
 - “Los fines no fiscales de los tributos”, en AA.VV., Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1991.
- › CAYÓN GALIARDO, A.: “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho interno y comparado”. AA.VV. La fiscalidad de la empresa familiar. Asociación Española de Asesores Fiscales. Monografía, núm. 15. 2000.
- › COLLADO YURRITA, M.A Y MORENO GONZÁLEZ, S.: “Principios constitucionales del Derecho Tributario: principios materiales”. AA.VV. Derecho Tributario. Parte General. Edt. Atelier, Barcelona. 2006.
- › CUESTA DOMÍNGUEZ, J. Y CARMONA MENDOZA, P.: “La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer”. Revista Aranzadi, núm. 11. 2012. BIB 2012\361, www.westlaw.es, consulta realizada el 6 de julio de 2013.
- › ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “El Impuesto sobre el Patrimonio en España”. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 236. 1995.
- › FALCÓN Y TELLA, R.: “El RD Ley 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros”. Quincena Fiscal, núm. 10. 2008.
 - “El Guantánamo tributario. Una reflexión crítica sobre algunas medidas recientes y sobre la situación actual del sistema fiscal”. El Cronista, núm. 2. 2009.
 - “La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio”. Quincena Fiscal, núm. 18. 2011. BIB2011\1519. www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.
- › GARCÍA DE PABLOS, J. F.: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Problemas constitucionales y comunitarios. ThomsonReuters-Aranzadi, Pamplona. 2010.

- "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE". Quincena Fiscal, núm. 17. 2010. BIB 2010\1975. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.
- › GARCÍA NOVOA, C.: "Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?". Revista Mensual de Bolsas y Mercados Españoles, núm. 170. 2007.
- › GIARDINA, E.: Le base teoriche del principio della capacità contributiva, Ed. Giuffrè, Milán. 1961, MICHELI, G.A.: "Capacità contributiva reale e presunta", Giurisprudenza costituzionale. 1967.
- › LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en AA.VV., Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1980.
- › LUCHENA MOZO, G.M: Fiscalidad de la empresa familiar. Atelier, Barcelona. 2007.
- "La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio y las empresas familiares". Revista de Estudios empresariales, núm. 2/2009, Época 2. <http://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/REE/issue/view/38>, consulta realizada el 26 de julio de 2013.
- "Las PYMES familiares en Europa: notas sobre su tratamiento fiscal". Noticias de la Unión Europea, núm. 303. 2010.
- › MARTÍN JIMÉNEZ, A: "El concepto de ayuda de estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE". Noticias de la Unión Europea, núm. 196. 2001.
- "El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria". AA.VV. Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea. CISS, Valencia. 2007.
- › MARTÍN QUERALT, J.: "La elección de la residencia como punto de conexión del Impuesto sobre Sucesiones y su eventual inconstitucionalidad". Tribuna Fiscal, núm. 268. 2013.
- › MARTÍN LÓPEZ, J: Competencia Fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea. Tirant lo Blanch. Valencia. 2006.
- › MARTÍNEZ LAGO, M. A.: "El Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio vuelve a ser extraordinario". Quincena Fiscal, núm. 20. 2011. BIB2011\1680. www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de julio de 2013.
- › MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "La supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el poder tributario de las Comunidades Autónomas". Nueva Fiscalidad, núm. 1. 2009.

- › MORENO FERNÁNDEZ, J.I: "La autonomía de las regiones y el Derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales ayudas de Estado contrarias al Mercado común". AA.VV. Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala. Dykinson, Madrid. 2007.
- › MORENO GONZÁLEZ, S: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria". Revista Española de Derecho Financiero, núm. 132. 2006.
- › MULEIRO PARADA, L.M: "Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos". AA.VV. La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía. Marcial Pons, Madrid. 2008.
- › NAVARRO EGEEA, M.: Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa. Marcial Pons, Barcelona. 1999.
- › PÉREZ BERNABEU, B: "Cumplimiento por las Comunidades Autónomas de los requisitos de autonomía enunciados por el TJCE en el caso Azores a la luz del nuevo sistema de financiación autonómica". Quincena Fiscal, núm. 14. 2010. BIB2010\1305. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.
- › PITA GRANDAL, A. M.: "Concepto de empresa familiar". AA.VV. Cuestiones tributarias de la empresa familiar. Marcial Pons, Madrid. 2006.
- › POZUELO ANTONI, F.A.: "Principales modificaciones para 2009 en la regulación general de los Impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas". Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 311. 2009.
- "El principio de equidad y la desustanciación de los beneficios fiscales a favor de la Empresa (I): en el Impuesto sobre el Patrimonio". Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 228. 2002.
- › RIBES RIBES, A.: "Discriminatory Inheritance Taxation of Non-Residents in Spain: Possible Solutions". European Taxation, Vol. 50 (2010), núm. 12.
- › RODRÍGUEZ BEREIJO, A. "Los principios de la imposición en la jurisprudencia española". Revista Española de Derecho Financiero, núm. 100. 1999.
- › RUIZ GARCÍA, J.R: "Artículo 22. La tributación del patrimonio". AA.VV. Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la elusión y el fraude fiscal concluidos por España. Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia. A Coruña. 2004.
- › SACCHETTO, C. AND BARASSI, M.: "Taxation of Small and Medium-Sized Enterprises". European Taxation. Vol. 40 (2000), núm. 12.
- › SANZ DIAZ-PALACIOS, J. A.: "El restablecimiento de la imposición sobre el patrimonio. Régimen actual y propuestas de cara al futuro". Quincena Fiscal, núm. 22. 2013. BIB 2014\26. www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de febrero de 2014.

- › SIMÓN ACOSTA, E.: "Requiem por el Impuesto sobre el Patrimonio". Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 759. 2008.
- › SOLER ROCH, M.T. "Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares". Revista Española de Derecho Financiero, núm. 66. 1990. "Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado". Quincena Fiscal, núm. 14. 2006. BIB2006\959, www.westlaw.es, consulta realizada el 8 de julio de 2013.
- › VAN ZANTBEEK, A.: "Tax-Driven Relocation of High Net Worth Individuals: Where to Run to?". European Taxation, Vol. 50 (2010), núm. 5.
- › VAQUERA GARCÍA, A.: Régimen tributario de la empresa familiar. Dykinson. Madrid. 2004.
- › VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: "El Impuesto sobre Donaciones y la libre circulación de capitales a la luz de la Sentencia Mattner, de 22 de abril de 2010 (As. C-510/08)". Noticias de la Unión Europea, núm. 330. 2012.
- › VILLAR EZCURRA, M Y HERRERA MOLINA, P.M: "Ayudas fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa". AA.VV. Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega, tomo II. Lex Nova, Valladolid. 2005.



Ley de la Asamblea de Extremadura 9-1998

Jesús María Calderón González

Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo

Magistrado del Gabinete Técnico de Información y Documentación del TS

Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN

Resumen

Análisis de la doctrina jurisprudencial sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, de 26 junio, del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, en versión dada por la Ley 8/2002 de 14 noviembre, Ley de Reforma Fiscal de Extremadura. Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, recurso de casación 6865/2010. Innecesariedad del planteamiento de cuestión de constitucionalidad por inexistencia de vulneración del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

Abstract

Analysis of the jurisprudence on the Law of the Assembly of Extremadura 9/1998, of June 26, the tax on undeveloped land and dilapidated buildings in version given by Law 8/2002 of 14 November, Tax Reform Act of Extremadura. Commentary on the Supreme Court decision of May 13, 2013, appeal 6865/2010. Innecesariedad the question of constitutionality approach for lack of infringement of the principle of legal certainty enshrined in Article 9.3 of the Spanish Constitution.

Palabras clave

Reforma Fiscal de Extremadura, seguridad jurídica

Keywords

Tax Reform Act of Extremadura, principle of legal certainty

1.

La reciente sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2013, dictada en el recurso de casación 1474/2011, me parece una buena ocasión para analizar esta sentencia y sobre todo la sentencia del Alto Tribunal a la que aquella se remite, de 13 de mayo de este año, recurso de casación 6865/2010, respecto a la posible vulneración del artículo 9.3 de la Constitución Española por la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, de 26 junio, Reguladora del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, en versión dada por la Ley 8/2002 de 14 noviembre, Ley de Reforma Fiscal de Extremadura.

Me refiero a la posibilidad de encontrarnos ante un tributo que gravara realidades previas a la entrada en vigor de la ley que lo crea, es decir por afectar a relaciones jurídicas, la propiedad del suelo, consolidadas en un pasado anterior a su aprobación, con vulneración, además, del principio de seguridad jurídica y del de confianza legítima por la creación ex novo del tributo, tal como se argumenta en el recurso de casación por la inmobiliaria recurrente. Así, al referirse a la posible retroactividad alegada por el recurrente, el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia que vamos a comentar señala que esa posible retroactividad vendría determinada, siempre a juicio de la parte *“por computarse el plazo el plazo de cinco años establecido para edificar en el artículo 3.1 a) a hechos-la calificación del solar-anteriores a la entrada en vigor de la misma, al disponer que, “tal plazo se contará desde que adquirieron la condición de edificabilidad a que hace referencia el artículo 4 de la ley...”*

La parte defendía que el plazo de cinco años no podía ser exigido sino desde la entrada en vigor de la Ley 9/1998 (agosto de 1998,) por lo que los cinco años a los que hace referencia aquel artículo y apartado se cumplieron en el año 2003, determinando con ello que en el 2004 el tipo a exigir sería, en todo caso, el 11% y no el 13%, que es el que figura en la liquidación impugnada, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.2 de la mencionada ley.

2.

Conviene comenzar por exponer el marco normativo representado por los artículos que citaremos de la Ley 9/1998, tras su redacción por la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, aplicable *ratione temporis* dado que se enjuiciaba el ejercicio 2004, que era el siguiente:

Artículo 3. Hecho Imponible

1. Constituye el hecho imponible de este impuesto:
 - a. Para el suelo edificable, no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cinco años. Tal plazo se contará desde que adquirieron la condición de edificabilidad a que hace referencia el artículo 4 de la Ley.
 - b. Para el suelo urbanizable, no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cuatro años. Tal plazo se contará desde que finalice el tiempo fijado, bien en las bases orientativas del planeamiento, bien en el específico Programa de Ejecución aprobado por la Administración actuante, sin que se haya procedido a su completa transformación como urbano en los términos previstos en la Ley 15/2001, de 14 de diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura, salvo que concurran supuestos de fuerza mayor en los términos establecidos reglamentariamente.

- c. Para las edificaciones declaradas en ruina, el no haber solicitado la correspondiente licencia para proceder a la sustitución o a la rehabilitación en el plazo de cinco años. Tal plazo se contará desde que se produjo la resolución administrativa de declaración en ruina.
2. La completa edificación quedará acreditada con el otorgamiento por parte de la Administración competente de la cédula de habitabilidad de acuerdo con lo establecido en la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso a la Vivienda de Extremadura o, en su caso, de la licencia de primera utilización».

Artículo 4. Clases de suelo

1. A los efectos de este impuesto tienen la condición de suelo edificable las superficies de suelo urbano aptas para la edificación, de acuerdo con el instrumento normativo de planeamiento urbano, que cuenten con acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica, debiendo tener estos servicios características adecuadas para servir a la edificación que sobre ellos exista o se haya de construir. También se considerarán urbanos los terrenos que tengan su ordenación consolidada por ocupar la edificación al menos la mitad de los espacios aptos para la misma según la ordenación que el planeamiento general establezca.

No se considerará, a los efectos de esta Ley, la existencia de construcción cuando la misma o la licencia que lo autorice consignen un aprovechamiento inferior al 25 por 100 del que tuviera asignado el terreno conforme el planeamiento en vigor o la Ley. (...)

Artículo 6. Contribuyentes

1. Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, sea cual sea el lugar de su residencia habitual que, siendo propietarias, usufructuarias con facultad de disponer, o titulares de un derecho de superficie, del suelo edificable o de edificios declarados en ruina en los términos de la presente Ley sitios en el territorio de Extremadura, hubiesen incurrido en alguna de las conductas tipificadas como hechos imponibles en el artículo tercero de esta Ley(...).

Artículo 10. Base imponible

1. La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los terrenos no edificadas o de los terrenos con edificación declarada en ruina, independientemente de cuál sea la valoración que a efectos urbanísticos tengan dichos solares o terrenos en función del aprovechamiento urbanístico que los titulares de los mismos tengan reconocido.

Para los terrenos destinados a uso industrial y dotacional, la base imponible estará constituida por el 50 por 100 de su valor catastral.

2. La actualización de los valores catastrales periódicamente establecida en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles será igualmente aplicable a los fines de este impuesto.

3. Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere el apartado primero carecieran de valor catastral o éste no hubiere sido notificado al titular, se tomará como base imponible el 50 por 100 de aquél por que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio».

Artículo 11. Tarifa

1. La base imponible de este impuesto, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, será gravada al tipo del 10 por 100.
2. El porcentaje anterior se incrementará anualmente en un punto si los obligados por el impuesto no acometieran las obras cuya ausencia da lugar a esta exacción hasta llegar al máximo del 20 por 100, no incrementándose en lo sucesivo.
3. Los tipos de gravamen aplicables serán los vigentes en la fecha de los respectivos devengos de este impuesto».

Artículo 13. Período impositivo y devengo

1. El período impositivo coincide con el año natural.
2. El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará a aquellas conductas tipificadas como hechos imponibles en el artículo 3 de esta Ley que se hubieran producido a lo largo del período impositivo».

Artículo 16. Normas generales

1. La titularidad de la competencia para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de este impuesto corresponde en exclusiva a los órganos competentes de la Consejería de Economía, Industria y Comercio de la Junta de Extremadura».
2. Los contribuyentes deberán presentar declaración de bienes afectos al impuesto que se regula en esta Ley en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.
3. La liquidación de este impuesto se practicará directamente por los órganos competentes de mencionada Consejería, notificándose dicha liquidación, que habrá de estar debidamente motivada, a los sujetos pasivos con expresión de los elementos esenciales de la misma».

El objetivo que se perseguía con su implantación no difería del que se perseguía en parte con el antiguo Impuesto municipal sobre solares, que fue derogado por el Impuesto sobre bienes inmuebles y que tenía dos modalidades que gravaban, respectivamente, los solares sin edificar o insuficientemente edificados, por un lado, y el suelo urbano y urbanizable programado por otro.

3.

Respecto del citado impuesto, el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia comentada describía, al rechazar otro de los motivos aducidos en el recurso de casación, la posible infracción por la citada ley del artículo 6.2 de la LOFCA, al no coincidir los hechos imponible del impuesto con los hechos imponible del Impuesto sobre el Patrimonio y del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, **las características del mencionado impuesto (la negrita es siempre nuestra)**, reseñando al respecto lo siguiente:

“el impuesto controvertido, (aprobado originariamente por la ley 9/1998, de 26 de Junio , y que sufrió diversas modificaciones hasta su regulación en los artículos 25 y siguientes del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de Diciembre , por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios, siendo suprimido con efectos de 1 de Enero de 2011 por el art. 43.2 de la Ley 19/2010, de 28 de Diciembre) **gravaba la titularidad de los terrenos radicados en Extremadura, que, teniendo como destino natural la edificación y ser legalmente edificables, no estuvieran construidos en un determinado plazo, así como la titularidad de las edificaciones sitas en territorio extremeño que, habiendo sido declaradas en ruina, no hubieran sido objeto de sustitución o de rehabilitación, siendo la razón principal que llevó a su implantación, tal y como explicaba la Exposición de Motivos de la Ley 9/1998, el fomentar la edificación y consecuentemente evitar en la medida de lo posible la especulación, (la negrita siempre es nuestra)** poniendo freno o trabas a la practica de muchos titulares del suelo que, incumpliendo su deber de edificar, se dedicaban a acaparar los solares esperando la oportunidad de venderlos al mejor postor obteniendo de este modo unas rentas muy altas debidas exclusivamente a la escasez de suelo urbano.

De este modo, **el objetivo que se perseguía con su implantación no difería del que se perseguía en parte con el antiguo Impuesto municipal sobre solares**, que fue derogado por el Impuesto sobre bienes inmuebles y que tenía dos modalidades que gravaban, respectivamente, los solares sin edificar o insuficientemente edificados, por un lado, y el suelo urbano y urbanizable programado por otro, por lo que la primera modalidad tenía las características propias de los tributos con fines no fiscales al tener como finalidad el fomento de la edificación.

En definitiva, **se trataba de un impuesto por naturaleza directo, real, progresivo y subjetivo como estableció el art. 1 de la ley 9/1998 , y con finalidad primordialmente extrafiscal, al constituir el hecho imponible del mismo según el art. 3 : A) Para el suelo edificable, no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cinco años, a contar desde que adquirieron la condición de edificabilidad a que hacía referencia el art. 4, y B) Para el suelo urbanizable, no haber procedido a su completa edificación en el plazo de cuatro años, a contar desde la finalización del tiempo fijado, bien en las bases orientativas del planteamiento, bien en el específico Programa de Ejecución aprobado por la Administración actuante, sin que se hubiera procedido a su completa transformación en los términos previstos en la ley 15/2001, de 14 de Diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura, salvo que concurrieran supuestos de fuerza mayor, y C) Para las edificaciones declaradas en ruina, el no haber solicitado la correspondiente licencia para proceder a la sustitución o a la rehabilitación en el plazo de cinco años, contado desde que se produjo la resolución administrativa de declaración de ruina.**

Por otra parte, eran sujetos pasivos del impuesto, a titulo de contribuyentes, según el art. 6.1 de la ley 9/1998 “**las personas físicas y jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 33 de la ley General Tributaria , sea cual sea el lugar de su residencia habitual que, siendo propietarias usufructuarias con facultad de disponer, o titulares de un derecho de superficie, del suelo edificable o de edificios declarados en ruina en los términos de la presente**

ley sitios en el territorio de Extremadura, hubieren incurrido en alguna de las conductas tipificadas como hechos imponibles en el artículo tercero de esta ley....”

Además el **Impuesto se devengaba el 31 de Diciembre** y afectaba a aquellas conductas calificadas como hechos imponibles que se hubieren producido a lo largo del periodo impositivo, **coincidiendo la base imponible con el valor catastral y aumentando el tipo de gravamen de año en año, conforme el contribuyente retrasaba el final de la edificación** (...)

Por tanto si una norma jurídica genera en sus destinatarios incertidumbre razonablemente insuperable sobre la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, se habrá vulnerado el principio de seguridad jurídica y sólo si se acredita la concurrencia de exigencias de interés general que justifiquen la aprobación de esa norma podrá declararse su constitucionalidad.

Y en el Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia, se añadía: “

Tampoco cabe cuestionar la constitucionalidad del Impuesto, por vulneración del principio de igualdad, **al no aplicarse el Impuesto en todo el territorio de Extremadura, por quedar exceptuados los municipios, entidades locales y pedanías cuya población de derecho, en la fecha de devengo, fuese inferior a 10.000 habitantes**, ya que el principio de igualdad no implica que en todos los casos un tratamiento legal igual con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica, por lo que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, produciéndose ésta sólo cuando la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.(...)

4.

En este apartado expondré la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la retroactividad de las leyes tributarias, aunque no puedo dejar de reflejar un punto que me parece de relieve y del que no existe mención alguna en el recurso de la parte. Me refiero al distinto plano en que deben actuar el ámbito urbanístico y el fiscal, y en concreto a que si el ciudadano no cumple con la legislación urbanística se deben aplicar los mecanismos previstos en el mismo, especialmente la expropiación forzosa.

Adentrándonos en la doctrina del Tribunal Constitucional debo destacar que el máximo intérprete de la Constitución ha declarado que no existe una previsión constitucional que impida que las leyes tributarias puedan tener carácter retroactivo puesto que per se ni son normas sancionadoras ni restrictivas de derechos (STC 173 /1976, de 31 de octubre, FJ 3º), también en la citada sentencia y FJ señala que ello “*no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, fundamento jurídico 9.º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional.*”

Hasta el ejercicio 2001, dado que la fecha de devengo de este impuesto autonómico periódico era el 31 de diciembre no se pudieron practicar liquidaciones tributarias por el mismo; esto es, cuando habían transcurrido ya más de dos años y medio desde la entrada en vigor de la ley reguladora de este tributo.

Por lo que se refiere al principio de seguridad jurídica cabe decir que ha sido definido como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/86, de 31 de enero, FJ2º), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del derecho (STC 36/91, de 14 de febrero, FJ5º), como la claridad del legislador y la no confusión normativa (STC 46/ 90, de 15 de marzo, FJ4º) a pesar de que, asimismo, el Alto Tribunal proclame que dicho principio no puede actuar como valor absoluto del que derive la petrificación del ordenamiento jurídico, puesto que este *"debe responder a la*

realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y progreso (STC 89/2009, de 20 de abril, FJ3º) ni comporte un derecho de los ciudadanos a mantener un determinado régimen (STC 126/ 87, de 16 de julio, FJ11º). Dicho principio de seguridad jurídica, según ha declarado el referido Tribunal, se manifiesta en dos vertientes, objetiva y subjetiva.

Desde la parte objetiva el principio persigue la certeza del ordenamiento jurídico evitando las dudas sobre el contenido de la norma jurídica, tal como señala y precisa la sentencia STC 150/1990 de 4 de octubre, FJ 8. Por su parte en la vertiente subjetiva protege la confianza de los ciudadanos que adaptan su conducta a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, por lo que la retroactividad de las normas no puede infringir dicha confianza. (A esa confianza se refiere, por primera vez, el Voto particular a la STC 6/1983, FJº4)

Por tanto si una norma jurídica genera en sus destinatarios incertidumbre razonablemente insuperable sobre la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, se habrá vulnerado el principio de seguridad jurídica y sólo si se acredita la concurrencia de exigencias de interés general que justifiquen la aprobación de esa norma podrá declararse su constitucionalidad (STS 273/2000, 15 de noviembre, FJº11). De esta manera, siguiendo el criterio constitucional procede analizar si el principio de seguridad jurídica debe ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos, valorando las circunstancias del supuesto concreto para decidir si, tratándose de retroactividad auténtica, concurren exigencias cualificadas del bien común o del interés general que justifiquen la retroactividad de la norma. Y para ello el propio Tribunal Constitucional valora, entre otros criterios, si la norma prevé un plazo razonable para que los ciudadanos puedan evitar la aplicación de la norma retroactiva, tal como ocurrió la STC 234 / 2001, de 13 de diciembre, FJ11º, en la que se declara que la norma cuestionada resultaba imprevisible diciendo expresamente *"Esta nota o característica de imprevisibilidad se acentúa si tenemos en cuenta que los fabricantes afectados por la disposición transitoria cuestionada no dispusieron de un período temporal razonable para impedir la aplicación del precepto fiscal"*. De igual manera en relación con la previsibilidad, el Tribunal valora si la norma retroactiva tiene efectos constitutivos sobre la situación previa y así, si la norma posterior mantiene el contenido de la norma anterior pero procede a su elevación del rango con efectos retroactivos, no se considera infringido el principio de seguridad jurídica por cuanto los ciudadanos ya conocían el contenido de la norma (STC 273/2000 de 15 de noviembre, FJ12º). También el Tribunal Constitucional utiliza como criterios de valoración del alcance de la medida y si su alcance es limitado se considera un elemento favorable en la declaración de la constitucionalidad de la norma (STC 182/97, de 20 de octubre, FJ13º). Naturalmente, la

finalidad de la norma y la existencia de causas del bien común o del interés general pueden fundamentar de forma objetiva y plausible la infracción del principio de seguridad jurídica, para lo cual el análisis de los debates parlamentarios y de la Exposición de Motivos de la norma cuestionada se convierten en instrumento útiles para conocer cuáles han sido las razones que motivaron la decisión de establecer efecto retroactivo respecto de una determinada regulación. Así las SSTC 15/2000, de 20 enero, FJ7º y 193/2004, de 4 noviembre, FJ6º. Recordar también las decisiones del Tribunal Constitucional, contenidas en las STCC 173/96, de 31 de octubre y 126/87, de 16 de julio, en ambos supuestos se enjuiciaba una norma idéntica, norma tributaria que establecía el gravamen complementario sobre la tasa fiscal de juego con efectos retroactivos; en la segunda sentencia, FJ 13º. se consideró que la norma era conforme con la Constitución declarando que *“Se trata, pues, de una norma que tiene carácter transitorio, cuya aplicación se limita al ejercicio en que la ley se aprueba, que no puede calificarse de imprevisible y que responde a la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria.”* mientras en el supuesto de la STC173/1996, si bien la norma tiene carácter transitorio, resulta imprevisible y no respondía a una finalidad constitucionalmente admisible, FJ5º.

Mencionar, por último, que en relación con el juicio de relevancia, el órgano constitucional ha declarado repetidamente que su correcta realización «es una de las condiciones esenciales para la admisión de la cuestión, pues, en la medida que garantiza una interrelación necesaria (STC 28/1997, de 13 de febrero, F 3) entre el fallo del proceso a quo y la validez de la norma cuestionada, asegura la realización efectiva del antedicho control concreto de la constitucionalidad de la Ley (ATC 24/2008, de 22 de enero, F4, y las numerosas resoluciones allí citadas)». (ATC 189/2009, de 23 de junio, FJº2).

5.

Conviene indicar al respecto que la cuestión hoy comentada ya había llegado al Tribunal Supremo en tres ocasiones anteriores.

La primera lo fue con motivo del auto dictado por la Sección Primera de Sala Tercera, en fecha 22 mayo 2008, a propósito del recurso de casación 4048/2007, interpuesto por la recurrente contra la sentencia de 11 junio 2007 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, recaída en el recurso número 1001/2005, y en el que se impugnaban diversas de liquidaciones correspondientes a otros tantos solares propiedad de la parte actora, respecto del ejercicio 2001. El Tribunal Supremo entendió que sólo la liquidación correspondiente al solar sito en la calle los Ordenados, PB, de Badajoz superaba el límite de casación al fijado por la ley, en aquel entonces 150.000 €. En esa resolución se hacía referencia a la liquidación con referencia catastral 4847302PD7044F0001PZ, que corresponde, como después señalaré, al inmueble respecto del que se gira la liquidación en el año 2004 y que resulta enjuiciada en la sentencia de 13 de mayo de 2013, objeto de este comentario.

La segunda ocasión en que el Tribunal Supremo se pronunció sobre el impuesto comentado, tiene lugar con la sentencia de 23 de junio de 2011, recurso de casación 4532/2007, interpuesto por la inmobiliaria recurrente contra la sentencia dictada el 27 de julio de 2007 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del citado Tribunal Superior en el recurso contencioso administrativo número 998/2005, recurso de casación interpuesto contra liquidaciones correspondientes al ejercicio 2002 y únicamente admitida respecto del solar sito en la calle Los Ordenados, PB, de Badajoz. Aunque la parte en los tres primeros motivos de casación alegaba la posible retroactividad de la ley autonómica 9/1998, interesando el planteamiento de la cuestión de

Y determinar cuándo una norma tributaria vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurran en cada supuesto.

inconstitucionalidad, el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho Segundo de su sentencia entendió que dichos motivos hacían referencia a una cuestión autonómica, por lo que los inadmitió conforme al artículo 86.4 de la Ley de la Jurisdicción

Por último y como tercera ocasión, debo hacer referencia a la sentencia de 20 de octubre 2011, recurso de casación 4048 / 2007, referente al ejercicio 2001 y respecto del cual sólo se enjuició la liquidación correspondiente al inmueble de la calle Los Ordenados, PB, de Badajoz. En dicha sentencia se planteaban igualmente los motivos relativos a la

posible retroactividad de la Ley 9/1998 y la Sala en el Fundamento de Derecho Tercero de su sentencia volvía entender que estábamos ante una cuestión autonómica.

En la sentencia de 13 mayo 2013, objeto de comentario, interpuesta contra la sentencia de 9 noviembre 2010, dictada también por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso jurisdiccional número 228/2009, la liquidación que está en el origen del pleito se gira el 30 de enero de 2007 a Inmobiliaria O., S.L., como titular de un solar, con referencia catastral 4847302PD7044F0001PZ, sito en la calle Los G., 3, de Badajoz, edificable desde el 26 de mayo de 1989 (fecha de publicación en el Diario Oficial de Extremadura de la segunda revisión del Plan General de Ordenación Urbana de ese municipio), por el impuesto sobre suelo sin edificar y construcciones ruinosas del ejercicio 2004.

El Tribunal Supremo, en la sentencia comentada, apartándose en su Fundamento de Derecho Sexto de sus sentencias de 23 de junio 2011 y 20 de octubre 2011, al entender que la posible inconstitucionalidad de la ley extremeña no resulta ajena al recurso de casación, al fundarse en la infracción de normas de derecho estatal, da respuesta, a nuestro juicio, plenamente acertada, a todas las cuestiones planteadas en el recurso, justificando, de una parte, el rechazo al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad y, de otra, el posible carácter retroactivo de la citada ley, en contravención de lo dispuesto del artículo 9.3 de la Constitución Española, declarando que la ley no tiene el carácter retroactivo defendido por la parte en su recurso. Así en los Fundamentos de Derecho Sexto a Octavo, inclusive, se condensa la doctrina del Alto Tribunal, que al respecto viene a señalar:

1. **La Sala anticipa la innecesariedad de plantear cuestión de inconstitucionalidad por posible vulneración de la ley extremeña del art. 9.3 de la Constitución.** Y para apoyar su razonamiento el Alto Tribunal añade los siguientes las siguientes consideraciones
2. Del contenido de los apartados 2 y 3 del artículo 16 de la Ley 9/1998, se desprende, con carácter general, que **el impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas se somete al sistema de liquidación tradicional, conforme a la declaración de bienes previamente presentada por el contribuyente, remitiendo al Reglamento la determinación de los plazos y de la forma de presentación de la misma. Ese desarrollo reglamentario se produjo con el Decreto del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura 22/2001, de 5 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, que entró en vigor el 14 de febrero de 2001, al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de Extremadura, y haciendo uso de la habilitación contenida en la**

disposición final primera de ese Decreto, la Consejería de Economía , Industria y Comercio dictó la Orden de 27 de febrero de 2001, por la que se aprueba el modelo de declaración ordinaria de bienes del impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (Diario Oficial de Extremadura número 33 de 20 de marzo de 2001), que entró en vigor el 20 de marzo de 2001.

Por consiguiente, hasta el ejercicio 2001, dado que la fecha de devengo de este impuesto autonómico periódico era el 31 de diciembre (artículo 13 de la Ley 9/1998), no se pudieron practicar liquidaciones tributarias por el mismo; esto es, cuando habían transcurrido ya más de dos años y medio desde la entrada en vigor de la ley reguladora de este tributo.

3. En el caso de autos, la liquidación tributaria discutida fue girada por el ejercicio 2004, cumpliendo con todos los requisitos contenidos en el artículo 3.1.a) de la Ley 9/1998 , porque Inmobiliaria O., S.L., era propietaria del 100 por 100 del solar sito en la calle Los G., número 3, de Badajoz, edificable desde el 26 de mayo de 1989 (fecha de publicación en el Diario Oficial de Extremadura de la segunda revisión del Plan General de Ordenación Urbana de Badajoz), sin que se hubiera edificado ese solar en el plazo de cinco años exigido por dicho precepto legal, con independencia de que se considere como *dies a quo* para su cómputo la fecha de adquisición de la condición de edificabilidad, como deriva del tenor literal de la Ley 9/1998 e interpreta la Administración tributaria extremeña, o el 19 de agosto de 1998, fecha de entrada en vigor de dicha ley, como defiende Inmobiliaria O., S.L.

La posibilidad de liquidar el ejercicio 2004 se mantendría así incólume, incluso en la tesis de la recurrente.

4. Como el impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas es un tributo periódico y se devengaba el 31 de diciembre, sólo plantearían dudas de constitucionalidad las liquidaciones de los ejercicios 2001 y 2002, porque en los anteriores no se podía liquidar el impuesto, al no existir el modelo D-059, y en los posteriores había transcurrido ya en todo caso el plazo de cinco años sin edificar, aún cuando se interpretase que su cómputo debía efectuarse desde la vigencia de la Ley 9/1998.
5. El Tribunal Supremo, sin embargo, no tiene dudas ni siquiera respecto a las liquidaciones tributarias de esos ejercicios, 2001 y 2002 y por lo tanto de la constitucionalidad de la Ley 9/1998, rechazando una posible vulneración del artículo 9.3 de la C.E., para lo cual cita la doctrina del Tribunal Constitucional, referente a la seguridad jurídica, contenida en el fundamento jurídico 10 de su sentencia 100/2012, de 8 de mayo, donde se declaraba:

«[C]on relación al principio de seguridad jurídica hemos dicho insistentemente que viene a ser la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad (SSSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 4; 126/1987, de 16 de julio, FJ 7; 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 10; 65/1990, de 5 de abril, FJ 6; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 225/1998, de 25 de noviembre, FJ 2; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 4). Es decir, la seguridad jurídica entendida como la certeza sobre la normativa jurídica aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (SSTC 15/1986, de 31 de enero , FJ 1), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (SSTC 36/1991, de 14 de febrero , FJ 5), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (SSTC 46/1990, de 15 de marzo , FJ 4). En suma, sólo si, en el ordenamiento jurídico en el que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación

admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma contenida en dicho texto infringiría el principio de seguridad jurídica (SSSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4; y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 9). [...]

A lo anterior debe añadirse también que es doctrina reiterada de este Tribunal la de que el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 de la Constitución concierne sólo a las sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales, en el sentido que hemos dado a esta expresión (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 6/1983, de 4 de febrero, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 4), a saber, que la “restricción de derechos individuales” ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual el límite de dicho artículo hay que considerarlo referido a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona (SSSTC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 4). Y es también doctrina consolidada de este Tribunal la de que el principio de seguridad jurídica no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3), aun cuando, eso sí, protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; y 90/2009, de 20 de abril, FJ 4).

En consecuencia, “aunque la retroactividad de las normas tributarias no está de forma total proscrita, sí puede tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional, cuando su articulación por el legislador vulnere alguno de los principios del art. 9.3 CE” (SSTC 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 9). Y determinar cuándo una norma tributaria vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurran en cada supuesto (SSSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 10; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3; y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3). [...] ».

Y abundando en este último criterio, la sentencia comentada, se vuelve a remitir a la doctrina del máximo interprete de la Constitución, y en concreto a su sentencia 182/1997, de 28 de octubre, resolución que consideró relevante distinguir, como criterio orientador de este juicio casuístico, «entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la

medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (SSTC 126/1987 , fundamentos jurídicos 11, 12 y 13, STC 197/1992 , fundamento jurídico 4º y STC 173/1996 , fundamento jurídico 3º)»(FJ 11º).

Y la sentencia considera, que no habiéndose podido liquidar el impuesto autonómico discutido hasta el ejercicio

2001, no se puede hablar de retroactividad auténtica o de grado máximo, porque a 31 de diciembre de 2001, fecha de devengo del impuesto correspondiente a ese ejercicio, había transcurrido ya, al menos, la mitad del plazo de cinco años fijado en el artículo 3.1.a) de la Ley 9/1998 , para proceder a la edificación del suelo, contado el mismo desde su fecha de vigencia, por lo que, con independencia del momento en que el suelo hubiera adquirido la condición de edificabilidad, ningún sujeto pasivo tuvo menos de dos años y medio para completar su edificación y sustraerse de la aplicación del impuesto.

Destaca además el Tribunal que la publicación de la Ley 9/1998 en el Diario Oficial de Extremadura de 30 de julio de 1998 tuvo un **“efecto anuncio” del impuesto autonómico exigido sólo a partir del ejercicio 2001, haciéndolo así previsible para sus destinatarios** [confróntese la sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre , FJ 13.A)], **que pudieron conocer desde la fecha de publicación que se les iba a exigir el impuesto autonómico** por el suelo sin edificar del que fueran propietarios, **habiéndoseles concedido, de derecho y de hecho, más de dos años y medio para proceder a la completa edificación**, puesto que no se podía presentar la declaración tributaria imprescindible en la configuración legal del impuesto para girar liquidaciones por el mismo, si no se producía el desarrollo reglamentario de la Ley 9/1998, demorándose la aprobación del reglamento y del modelo D-059, para formalizar la declaración tributaria de bienes afectos al impuesto sobre suelo sin edificar y construcciones ruinosas, dos años y medio desde la entrada en vigor de la ley.

En consecuencia, se hace suya por la sentencia, la tesis de la Sala de instancia, **cuando califica la retroactividad como impropia o de grado medio.**, tras una ponderación de bienes que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, importancia cuantitativa, y otros factores similares, más aún cuando una retroactividad propia o de grado máximo no implicaría sin más, su inconstitucionalidad por vulneración del principio de seguridad jurídica, dado que, y se vuelve a citar la doctrina del Tribunal Constitucional, pueden reputarse conformes con la Constitución modificaciones con cualquier grado de retroactividad cuando **“existieran claras exigencias de interés general”** [STC 173/1996, de 31 de octubre , FJ 5 C)]» (véase STC 176/2011, de 8 de noviembre , FJ 5).

Incluso se llega a afirmar por la Sala, que si nos encontráramos en un supuesto de retroactividad de grado máximo, tampoco la recurrente habría acreditado la inexistencia de un interés general o de una exigencia cualificada del bien común capaz de justificarla.

Se llega a afirmar por la Sala, que si nos encontráramos en un supuesto de retroactividad de grado máximo, tampoco la recurrente habría acreditado la inexistencia de un interés general o de una exigencia cualificada del bien común capaz de justificarla.

6. Reafirmando sus razonamientos anteriores sobre la **existencia de facto de una vacatio legis** la sentencia afirma que la parte no pudo ver atacada su seguridad jurídica por la inesperada entrada en vigor de un tributo que afectaba a su capacidad económica, **pues, contrariamente a lo que afirma en su recurso, dispuso de tiempo suficiente para adaptarse a la nueva realidad tributaria, ya en relación con el ejercicio 2001, cuya liquidación impugnó para el mismo solar (referencia catastral: 4847302PD7044F0001PZ), dando lugar al recurso de casación 4048/2007, que para dicha liquidación fue inadmitido a trámite por cuantía en auto de 22 de mayo de 2008, y no digamos ya con respecto a la liquidación correspondiente al ejercicio 2004, objeto de impugnación en la sentencia comentada**
7. En congruencia con todo lo expuesto, la **sentencia estima conforme a Derecho la aplicación del tipo de gravamen del 13 % en el ejercicio de 2004 resultante de incrementar el general del 10 por 100 -previsto en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley 9/1998 , en su redacción por la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura-, en tres puntos porcentuales -conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del precitado artículo 11, en su redacción por la Ley 8/2002 -, esto es, un punto por cada año transcurrido sin acometer las obras, 2002, 2003 y 2004, dado que el impuesto se devengaba el 31 de diciembre, al tener que computarse desde el ejercicio 2001, que fue cuando se pudo presentar la declaración tributaria de bienes en el modelo D-059, que habilitaba a la Administración tributaria para girar las correspondientes liquidaciones.**

A lo expuesto debemos añadir dos circunstancias: la primera es que la sentencia cuenta con un Voto particular en el que se defiende que estamos ante una cuestión de carácter autonómico para cuyo conocimiento era competente la Sala de instancia. El Voto se formula por el Magistrado ponente del recurso de casación 4532/2007. La segunda es que como se recoge en la sentencia comentada, el impuesto que nos ocupa ha sido suprimido, con efectos desde el 1 de enero de 2011, por el artículo 43.2 de la Ley 19/2010, de 28 de diciembre, Ley de Medidas de Extremadura 2011.

6. Bibliografía

- › “Los límites constitucionales a la retroactividad de las normas jurídicas. Especial referencia la retroactividad de las normas tributarias.” Ilma. doña Marta Fernández de Frutos, Magistrada y Profesora Asociada del Área de Derecho Constitucional de la Universidad Autónoma de Barcelona. Revista jurídica de Catalunya número 2-2010, páginas 443-472.



Análisis crítico de las vías de impugnación de las ponencias de valores catastrales y de las posibilidades para obtener, en su caso, la devolución de lo ingresado

José Luis Bosch Cholbi¹

Profesor Titular de Derecho Financiero
Universidad de Valencia

Resumen

El trabajo analiza las vías de impugnación de las Ponencias de Valores Catastrales y atiende, especialmente, a la interpretación que, de las mismas, ha realizado tanto el Tribunal Supremo como el resto de Tribunales de Justicia. Para ello, se adentra en discernir cuál es su naturaleza jurídica, recalcando el silencio normativo y la evolución jurisprudencial, y extrayendo las consecuencias jurídicas que tal decisión tiene a la hora de determinar el régimen de recursos, administrativos y judiciales; proponiendo una solución jurídica que no menoscabe el derecho de defensa y de acceso a una tutela judicial efectiva del titular catastral que, al recibir la notificación del valor catastral, no había recurrido contra la Ponencia de valores catastrales. Se atiende, asimismo, a cuáles son los criterios que delimitan la posibilidad de que pueda accederse ante el Tribunal Supremo mediante un Recurso de Casación, y a las contradicciones que presenta dicho Tribunal en las resoluciones que resuelven esta cuestión. Por último, se reflexiona, también, sobre qué sujetos pueden resultar afectados por una decisión judicial que anule una Ponencia de Valores y, en su caso, qué vías podrían instarse para una posible devolución de los tributos ingresados.

Abstract

This paper analyzes the consequences of the appeal of the Reports of Rateable Values, considering the interpretations of the Supreme Court and other Courts in Spain.

In order to do that, it discusses the real legal nature of the Reports, stressing the regulatory silence and the evolution of the case law, taking them into account in order to establish the administrative and judicial remedies. In doing so, the right of defense and the effective judicial protection serve as a basis for the proposal of a legal solution; specially in the cases where the assessed owner that, upon receiving the notification of the assessed value, had not appealed the Report of Rateable Values.

At the same time, the article explores the criteria that allows to access the Supreme Court by a writ of cassation and the contradictory case law of the Supreme Court in that respect.

1 Este trabajo se inserta en el Proyecto de Investigación DER2009-13199, del Ministerio de Ciencia e Innovación, VI Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica, del que el autor es investigador principal. Y en el Proyecto Prometeo 2013/054, de la Generalitat Valenciana, titulado "La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos". El trabajo tiene su origen en la Conferencia presentada al IX Congreso Tributario, organizado por el CGPJ –con la colaboración de AEDAF–, celebrado en Granada, del 22 al 24 de mayo de 2013, y que ha sido publicada, en parte, por AEDAF y Ediciones Francis & Taylor, Madrid, 2013; publicación autorizada por el CGPJ.

Finally, the article reflects on what subjects may be affected by a Court decision annulling a Report of Rateable Values and, if so, which remedies can be used in order to obtain the refund of the tax paid.

Palabras clave

Ponencia de Valores catastrales. Valor Catastral. Recursos administrativos y judiciales. Impugnación indirecta de disposiciones generales. Actos administrativos. Recurso de Casación. Devolución de ingresos indebidos.

Keywords

Rateable Values. Assessed value. Administrative and judicial reports. Right of defense. Writ of Casation. Refund of the tax paid.

Sumario

1. Introducción. Características de las ponencias de valores.
2. La naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores catastrales: los inexplicados vaivenes del Tribunal Supremo
 - 2.1. Primera etapa
 - 2.2. Segunda etapa
 - 2.3. Tercera etapa
 - 2.4. Nuestra opinión
3. ¿Resulta posible la interposición de un recurso indirecto contra una Ponencia de Valores al impugnar el valor catastral? Una propuesta para salvaguardar la tutela del contribuyente
 - 3.1. Una posible solución jurídica
4. ¿Cabe interponer recurso de casación contra la sentencia de instancia que analiza la adecuación a derecho de una Ponencia de Valores? La cuantía del recurso de casación cuando se impugna una Ponencia de Valores. Las contradicciones del Tribunal Supremo
 - 4.1. Primera etapa
 - 4.2. Segunda etapa
 - 4.3. Tercera etapa
 - 4.4. Una opinión del Tribunal Supremo: atención a la cuantía de todos los IBI de todo el municipio afectado por la anulación de la Ponencia de Valores, sea en recurso directo o indirecto. Presunción de que se supera la *summa gravaminis*
 - 4.5. Otra solución coetánea distinta, también del Tribunal Supremo: atención a la cuantía del IBI de los inmuebles titularidad del que recurre contra la Ponencia de Valores
 - 4.6. Una interpretación alternativa del Tribunal Supremo, superada por posteriores pronunciamientos
5. ¿A quién alcanza un pronunciamiento de nulidad de una Ponencia de Valores? ¿Quién podría solicitar la devolución de los tributos, liquidados o autoliquidados, ingresados como consecuencia de su aplicación?
6. Conclusiones
7. Bibliografía

1. Introducción. Características de las ponencias de valores

“A nadie se le oculta las dificultades técnicas de la ‘tasación colectiva de ciudades’; dificultades que nunca podrán superarse, como ocurre con todas las tareas de ‘valoración’ de inmuebles urbanos”. Tan realista reflexión, aunque igualmente desazonadora, fue pronunciada por el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 5 de julio de 2002, Rec. nº 3626/1997.

Esta afirmación, rigurosamente cierta, implica admitir unas consecuencias tanto jurídicas como económicas nada desdeñables. No podemos desconocer que esa tasación colectiva de ciudades se lleva a cabo mediante la aprobación de la correspondiente ponencia de valores catastrales -total, parcial o especial-, y es la causa directa de la consiguiente notificación de cada uno de los valores catastrales correspondientes a los bienes inmuebles urbanos del área geográfica valorada con base en los criterios y coeficientes aprobados en aquella Ponencia de valores; valor catastral que, a su vez, va a ser tomado como referente para configurar la base imponible de buena parte de los tributos estatales y locales (se tiene en cuenta, más o menos directamente, en el IBI, Impuesto sobre Plusvalía, IRPF, I. Patrimonio, ISD). La aplicación de las reflexiones de la citada Sentencia supone tanto como reconocer que la base imponible de dichos tributos está siendo determinada, si no irregularmente, sí con suma dificultad y, quizás, poca precisión; lo que comportaría que no se estuviera tributando por una capacidad económica real.

Además, tal afirmación no nos alarmaría si no fuera por el imbricado sistema de recursos establecido normativamente y por el cariz que están tomando las decisiones del Tribunal Supremo en relación con la naturaleza jurídica y las posibilidades de recurso que pueden interponerse contra esos actos catastrales y tributarios, sumamente entrelazados. Orientación jurídica que, digámoslo abiertamente -aunque trataremos de justificarlo-, no favorece ni tutela la posición jurídica del contribuyente cuando dude de la conformidad a Derecho de una Ponencia de Valores. A ello dedicaremos las siguientes reflexiones.

En efecto, como decíamos, esa tasación colectiva de ciudades se efectúa mediante la aprobación de las correspondientes Ponencias de Valores catastrales. Pues bien, a la hora de discernir normativamente qué es una Ponencia de Valores catastrales, el Real Decreto Legislativo 1/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en ningún precepto aporta una definición. Todo lo más, el artículo 25, en su apartado primero, explica cuál debe ser su contenido: “La ponencia de valores recogerá, según los casos y conforme a lo que se establezca reglamentariamente, los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y demás elementos precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral, y se ajustará a las directrices dictadas para la coordinación de valores”.

En la Norma 22 del Anexo del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio -donde se concretan las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana-, se afirma que: “Las ponencias de valores son los documentos administrativos que recogen los valores del suelo y de las construcciones, así como los coeficientes correctores a aplicar en el ámbito territorial al que se refieran”.

Cohonestando la redacción de ambos preceptos, pueden extraerse cuatro características que dan una idea de qué es una Ponencia de valores:

1. es un documento administrativo

2. recoge los valores del suelo y las construcciones
3. plasma los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y coeficientes correctores necesarios para determinar el valor catastral
4. debe ajustarse a las directrices dictadas para la coordinación de valores.

Fácilmente salta a la vista la especialidad del cometido y del propio contenido de las Ponencias de Valores catastrales, pues, si en su elaboración van a llevarse a cabo complejas actuaciones técnico-valorativas, y, además, se exige atender a la normativa urbanística, catastral y tributaria, ello dificulta, de suyo, su comprensión por el contribuyente afectado, y debiera comportar, cuanto menos, determinadas garantías jurídicas:

- en primer lugar, que el órgano administrativo que las elabora y aprueba redobla los esfuerzos de motivación y prueba de sus decisiones para que, así, el ciudadano afectado pudiera conocer su contenido, y advenir a la realidad y corrección de las decisiones que en ella se plasman².
- en segundo lugar, que se establecieran, normativamente, los cauces necesarios para que los afectados pudieran conocer, fehacientemente, que se ha aprobado una ponencia de valores; consultar, con facilidad, cuál es su contenido, y ser capaces de vislumbrar, ya en ese momento, cuál es la trascendencia tributaria futura de su aprobación, pues es evidente que, al desconocimiento prácticamente generalizado por los contribuyentes de su relevancia jurídica, se une el anonimato de su aprobación y su contenido, y la práctica imposibilidad de deducir cómo se traducirán esos criterios, módulos y coeficientes genéricos en cifras concretas en cada uno de los tributos que van a decidir su base imponible en función de esa Ponencia de Valores catastrales.
- Y, en tercer lugar, dado que cualquier vicio o defecto en la determinación de una Ponencia de Valores despliega inevitables consecuencias en muchas figuras tributarias, al entrelazarse Ponencias de Valores con valor catastral notificado con base en esa Ponencia, y con los tributos exigidos basándose en esos valores catastrales, debiera establecerse un sistema de recursos, administrativos y judiciales, racional y de fácil intelección por los afectados, y, sobre todo, que protegiera su derecho a la defensa y permitiera el acceso a los Jueces y Tribunales, sin originarles indefensión.

Sin embargo, la realidad es más bien otra. Ninguna de estas tres lógicas exigencias se cumplen actualmente, bien sea por mor de la normativa vigente, bien sea por la interpretación que están efectuando algunas decisiones jurisprudenciales.

Si atendemos a la actuación administrativa, como afirmara Martín Queralt³, "la complejidad y oscuridad del procedimiento de revisión de valores catastrales, cuando camina de la mano de una evidente falta de motivación

2. Así lo exigíamos, ya, en BOSCH CHOLBI, J. L., "Las exigencias de motivación de las Ponencias de Valores, en tanto que actos administrativos", *TF*, nº 192, 2006, ág. 96 y ss.

3. MARTÍN QUERALT, J., "Las revisiones catastrales no pueden permanecer ajenas al Derecho", *TF*, nº 182, 2005, págs. 4-7. Vid. VARONA ALABERN, J. E., "La motivación del valor catastral", *RDFHP*, nº 243, 1997, págs. 13 y ss. Vid., sobre la necesidad de motivación y prueba de las decisiones de la Ponencia de Valores, nuestros trabajos BOSCH CHOLBI, J. L., "La impugnación de las Ponencias de Valores y de los valores catastrales: cuestiones problemáticas", *TF*, nº 246, 2011, pág. 16 y ss.; "La reiterada anulación de las Ponencias de Valores catastrales: una problemática de hondo calado jurídico", *TF*, nº 209, 2008, pág. 102 y ss., "Las exigencias de motivación de las ponencias de valores, en tanto que actos administrativos", *TF*, nº 192, 2006, pág. 96 y ss.

de las propias ponencias de valores -que apelan genéricamente a estudios de mercado o aplicación de coeficientes sin nimia explicación del por qué, y sin incorporarlos a su texto, como exige la Ley 30/1992-, causa una evidente desazón jurídica, si no indefensión, a quien se enfrente a su texto. ¿Por qué los Tribunales de Justicia vienen exigiendo, con toda razón, una motivación correcta y adecuada de las liquidaciones tributarias en tanto que actos de gravamen que inciden en los derechos del contribuyente -art. 54 Ley 30/1992-,

y, sin embargo, en este terreno hay que ser permisivos hasta el punto de permitir que esa ponencia de valores se limite a aludir, sin motivar ni probar en muchas ocasiones, afirmaciones y criterios que tampoco van a ser explicados al contribuyente, pero que van a servir de base para fijar el valor individualizado de cada inmueble?" Se puede decir más alto, pero no más claro.

Pues, aún así, el Tribunal Supremo, no deja de sorprendernos, cuando afirma en la Sentencia de 11 de julio de 2013, Rec. nº 5190/2011, que:

"A nadie se le oculta las dificultades técnicas de la 'tasación colectiva de ciudades'; dificultades que nunca podrán superarse, como ocurre con todas las tareas de 'valoración' de inmuebles urbanos".

"es cierto que en los archivos del soporte informático conformador del expediente administrativo no se encuentran separadamente los estudios de mercado, pero igualmente es cierto que en el archivo correspondiente a Metodología 2005, que contiene el "documento Resumen de la Ponencia de Valores", se hace referencia a los valores de mercado, lo que parece indicar que efectivamente si se han realizado los mismos y se tuvieron en consideración al momento de elaborar la Ponencia de Valores. Mas sea de una forma u otra, no puede compartirse la afirmación de la sentencia de instancia cuando dice que dicho estudio de mercado fue expresa y específicamente requerido a instancia de la parte actora como complemento de expediente, sin que fuera remitido; y no podemos compartirla porque un examen exhaustivo de los autos descubre que recibido el expediente se dio traslado por providencia de 14 de octubre de 2008 a la parte actora para que formulara demanda con entrega del expediente recibido y sin solución de continuidad, sin realizar solicitud de complemento de expediente, formuló demanda, nada dijo en demanda respecto de los estudios de mercado al respecto más que lo referido ut supra, pero es que posteriormente al proponer las pruebas de las que se valió, ninguna versó sobre el estudio de mercado. Esto es, mediante soporte informático se aportó la Ponencia de Valores, no el estudio de mercado que debía acompañar separadamente a esta, pero en modo alguno se intentó subsanar esta deficiencia, lo que hace adquirir especial significación a la afirmación de la Sra. Abogado del Estado cuando dice que una cosa es que no se encuentre en el expediente el estudio de mercado y otra distinta que no exista como se dice en la sentencia, más cuando en la propia Ponencia de Valores se está haciendo referencia a los mismos". Cfr. la STS de 6 de febrero de 2014, Rec. nº 1325/2011.

Es decir, que, además de otorgar carácter de dogma a las afirmaciones administrativas, y de bendecir que el expediente administrativo pueda no estar completo, hace recaer sobre los lomos del recurrente el deber de solicitar que el mismo, en su caso, sea completado por el órgano administrativo responsable de su conformación. Qué solución tan distinta a la adoptada, en un caso idéntico, por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 18 de febrero de 2014, Rec. nº 160/2011, con la que concordamos plenamente, cuando sostiene, con finura jurídica, que:

“Lo cierto es que no consta en las actuaciones testimonio del estudio de mercado correspondiente a la ponencia de valores.

Esta circunstancia impropia no ha sido suplida por la parte procesal a quien incumbe la carga de hacerlo, la Administración demandada, aunque podría haberlo hecho, bien solicitando la completación del expediente administrativo, bien adjuntando el susodicho estudio en el escrito de contestación a la demanda. A la Administración demandada le incumbe acreditar -pudiendo hacerlo a través del expediente administrativo- los hechos que dotan de legitimidad a su actuación. En este sentido y en lo que ahora interesa, es un hecho legitimador que haya un estudio de mercado que dote de base las asignaciones de valor catastral que se cuestionan. De ahí que la Administración tenga que asumir consecuencias procesales negativas porque no aporta al proceso el expediente administrativo, ello por efecto de la carga de la prueba.

Desde luego, la falta de remisión del expediente en ningún caso puede imponer al justiciable la carga de acreditar aquellos extremos que deberían constar en aquél, primando irrazonablemente la pasividad de la Administración. La anterior conclusión no varía si la parte actora no ejercitó la posibilidad procesal de solicitar que se complete el expediente administrativo. Tal posibilidad no altera ni matiza la carga que tiene la Administración de acreditar los hechos que legitiman su actuación, dado que la facultad de pedir que se complete el expediente ha de concebirse como un medio para favorecer la defensa del administrado, por ejemplo, alegando -a la vista de actuaciones administrativas completas- motivos de impugnación que no articuló en la vía administrativa.

En tal sentido razona la STS de 14-7-2010 que “si el expediente no está completo en elementos que dejan sin cobertura al acto impugnado, es el defensor de la Administración el que debe pedir su ampliación a fin de que esos efectos no se vuelvan contra la administración autora del acto. Lo que, desde luego, no es aceptable es que el incumplimiento de una carga que pesa sobre una de las partes produzca efectos desfavorables en la contraparte. Elementales razones procesales exigen que el incumplimiento de las cargas procesales grave sobre la parte que la incumple y no sobre la contraparte”. En la misma línea cabe citar la STC 85/2006, FJ 10⁴. Con la misma orientación, las SSTSJ de Valencia de 12 de diciembre de 2012, Rec. n.º 644/2010, y de 25 de enero de 2013, Rec. n.º 242/10, que aprecian falta de justificación y motivación de los criterios y datos técnicos suficientes para poder analizar la decisión de aprobar los módulos básicos de repercusión de suelo MBR y MBC, y otros coeficientes, “lo que impide al perito y a la Sala analizar técnicamente las decisiones adoptadas y valorar su pertinencia”.

Por su parte, el Legislador tampoco ha estado generoso con los derechos de los propietarios de los inmuebles del territorio español que sean objeto de una revisión catastral. De hecho, ni siquiera se publica el contenido completo de la Ponencia de Valores catastrales en ningún Boletín Oficial, ni es objeto de comunicación individual su aprobación. Únicamente se prevé el anuncio de su aprobación en el Boletín Oficial de la Provincia o de la Comunidad Autónoma correspondiente. Si el contribuyente llega a conocer de la publicación de ese anuncio, debe trasladarse a la sede de la Gerencia Regional del Catastro si quiere conocer su contenido. Atenuada publicidad o “ficción legal” que no facilita que dicha aprobación sea conocida por la práctica totalidad de afectados.

4 Vid., sobre el tema, URIOL EGIDO, C., Y BOSCH CHOLBI, J. L., “El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario”, *TF*, n.º 261, 2012, págs. 72-80, y PÉREZ NIETO, R., “La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios”, *TF*, n.º 252, 2011, pág. 8 y ss.

Y, en fin, también es una realidad incontestable el complejo entramado de recursos previstos normativamente para la impugnación de cada uno esos actos administrativos entrelazados –Ponencia de valores, valores catastrales, liquidaciones tributarias-. Hasta el punto de que el propio Tribunal Supremo alzó la voz –sin que el Legislador hiciera caso alguno- para advertir, en la citada Sentencia de 5 de julio de 2002, Rec. nº 3626/2007, que:

Es una realidad incontestable el complejo entramado de recursos previstos normativamente para la impugnación de cada uno esos actos administrativos entrelazados – Ponencia de valores, valores catastrales, liquidaciones tributarias-.

“lo que ya resulta más discutible es el complejo entramado de recursos administrativos, que a modo de torrenteras desembocan atropelladamente y en momentos distintos en el único cauce del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, pero no ante el mismo órgano, sino ante órganos distintos, en unos casos inmediatamente ante los Tribunales Superiores de Justicia, si lo que se impugna directamente son el Acto de imposición y el de Ordenación, en otros ante estos Tribunales o ante la Audiencia Nacional, previa la vía económico-administrativa, si lo que se discute son los actos propios de la gestión catastral, y, por último, ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, con posible recurso de apelación ante los Tribunales Superiores de Justicia, si lo que se impugnan son actos propios de la gestión tributaria (liquidaciones, exenciones, bonificaciones, etc.).

Indudablemente, este, muy complejo, cuadro de procedimientos administrativos y procesos jurisdiccionales podía simplificarse, por mor del debido respeto al principio de continencia de la causa, y, sobre todo, subordinando el principio de autonomía municipal, que ya lo está en cuanto a la gestión catastral, con el fin de seguir en todo caso una misma vía impugnatoria, la económico-administrativa, con una sola instancia, pero ésta es una cuestión ajena a este recurso de casación”.

2. La naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores catastrales: los inexplicados vaivenes del Tribunal Supremo

Ni el Real Decreto-Legislativo 2/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, ni el Real Decreto-Legislativo 1/2004, que aprueba el Texto Refundido del Catastro Inmobiliario, ni, lógicamente, su desarrollo reglamentario, realizan afirmación alguna que afronte directamente cuál es la naturaleza jurídica de las Ponencias de valores.

Únicamente dos previsiones normativas permitirían atisbar la consideración de las Ponencias de Valores como actos administrativos. Por una parte, la Norma 22 del Anexo al Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las Normas Técnicas de Valoración y el Cuadro Marco de Valores del Suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, que define las Ponencias de Valores como “documentos administrativos” que recogen los valores del suelo, de la construcción y los coeficientes a aplicar. Y, por otra parte, el artículo 27.4 del citado Real Decreto-Legislativo 1/2004, cuando circunscribe la impugnación de una Ponencia de Valores, en el ámbito económico-administrativo, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (artículo 229.1 LGT) -previo el potestativo recurso de reposición, en su caso-. Ambas

previsiones hacen pensar que, en principio, casaría mejor la condición de las Ponencias de Valores catastrales como acto administrativo.

La doctrina que ha analizado esta problemática (Varona Alabern, García-Moncó, Poveda Blanco, Nieto Montero, Parra Bautista y Campos Daroca), se ha decantado, generalmente, por la consideración de las mismas como *actos administrativos*, aunque sin desconocer todas las circunstancias específicas que les dotan de un halo jurídico especial. Por su parte, De Miguel Canuto opta por considerarlas disposiciones de carácter general, estimando que el acto de determinación del valor catastral es un “acto de aplicación” de la Ponencia de Valores en el sentido del artículo 26 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

El Tribunal Supremo ha afrontado esta problemática con una doctrina vacilante y pendular que seguidamente analizamos.

2.1. Primera etapa

Inicialmente, consideraba que las Ponencias de Valores no tenían la condición de disposiciones de carácter general, sino la de actos administrativos.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de marzo y de 7 de mayo de 1998 mantuvieron que la aprobación de una Ponencia de Valores son actuaciones administrativas de “gestión de un tributo”, que no tienen la condición de disposiciones generales, porque, más allá de su establecimiento concreto, carecen de fuerza normativa externa a la propia Administración que las elabora.

Con posterioridad, el Auto 24 de febrero de 2003, Rec. nº 7188/2000 –con cita de las Sentencias de 13 de julio de 1997 (RJ 1997, 6675), 7 de marzo (RJ 1998/1939) y de 4 de abril de 1998 (RJ 1998, 3039)- y la Sentencia de 21 de noviembre de 2006, Rec. 3930/2001 insistieron en tal conclusión, afirmando que las “ponencias de valores no tienen el carácter de disposiciones generales, por lo que su impugnación no permite acceder a la casación por la vía del art. 25 de la LRJCA”⁵.

Todos estos pronunciamientos basaban sus conclusiones en las siguientes cinco consideraciones:

1. que la Ponencia es un “puro acto administrativo que, una vez aplicado o ejecutado, ha sido consumado y pierde, por tanto, su eficacia”, y, a partir de dicho momento, “carece de toda virtualidad, de modo que la realización de una nueva revisión catastral exigirá la aprobación de una nueva Ponencia Técnica, que establecerá los novedosos criterios «ad hoc» en virtud de los cuales ha de llevarse a efecto”.
2. que más allá del establecimiento concreto de las mismas, carecen de fuerza normativa externa a la propia Administración que las elabora.

5 Con esta orientación se han pronunciado, también, los Autos del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2005, Rec. nº 1319/2004; de 24 de noviembre de 2008, Rec. nº 2146/2008; de 12 de marzo de 2009, Rec. nº 3632/2008; de 11 de febrero de 2010, Rec. nº 2298/2009 y de 1 de julio de 2010, Rec. nº 1313/2010.

3. tiene destinatarios concretos e individualizados, por lo que difícilmente resulta apreciable la nota de generalidad y abstracción; sin que resulte decisivo que los destinatarios puedan ser plurales, incluso múltiples.
4. su consideración como actuaciones instrumentales de naturaleza técnico-económica, que sirven de base a los posteriores actos concretos de valoración de los bienes catastrales, de modo que constituyen únicamente el antecedente preparatorio de los valores catastrales -Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 1997, Rec. nº 11703/1991-. Pronunciamiento que, sin embargo, al contrario de cuanto afirmaban los anteriores -cuestión sobre la que volveremos seguidamente- sí que admitía la impugnación de la Ponencia de Valores cuando se notificase el valor catastral al afectado; esto es, su impugnación indirecta.
5. Y, específicamente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2007, Rec. nº 5598/2001, se fija en su calificación de documento administrativo, destacando que, como la Ley establece que su publicación será edictal, por ello dicha "publicación no tiene eficacia constitutiva".

2.2. Segunda etapa

Una segunda hornada de pronunciamientos del Tribunal Supremo atribuyen a las Ponencias de Valores catastrales una naturaleza especial, calificada como "cuasi-reglamentaria".

En efecto, el mismo órgano judicial -el Tribunal Supremo-, iba combinando los citados pronunciamientos con otros que acogían distinta conclusión.

Así, en las Sentencias de 1 de febrero de 2005, Rec. nº 7661/2000, y de 8 de febrero de 2005, Rec. nº 6005/2000, les atribuye carácter "cuasi-reglamentario", apelando a que el Legislador había querido imponer su publicidad en el Boletín Oficial de la Provincia y su exposición pública durante 15 días, y porque además sirven de referente para la fijación de un sinfín de actos de valoración catastral y de actos de liquidación tributaria.

Esta doctrina inicial fue acogida por las Sentencias del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2010, Rec. nº 785/2005, y de 31 de mayo de 2010, Rec. nº 892/2005.

Además, estos pronunciamientos del Tribunal Supremo consideraban que las impugnaciones de los acuerdos de aprobación de Ponencias de Valores tenían cuantía indeterminada -con la importancia que tal afirmación destilaba a la hora de permitir el acceso al Recurso de Casación-.

2.3. Tercera etapa

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha dado un nuevo vuelco a su propia opinión, destacadamente desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2011, Rec. nº 1348/2006.

Pocos meses después de los pronunciamientos citados, el Tribunal Supremo vuelve a su orientación inicial. Y los motivos en que se basa para mantener que las Ponencias de Valores son actos administrativos, y no disposiciones de carácter general, son:

1. si fueran disposiciones generales no serían impugnables ante los Tribunales Económico-administrativos del Estado.
2. Aunque los actos de aprobación de las Ponencias de Valores, insertos en un procedimiento de determinación del valor catastral, tienen carácter general por su contenido y destinatarios, ello no impide reconocer que son consecuencia de la aplicación del ordenamiento jurídico, por lo que no forman parte del mismo y no pueden equipararse a las disposiciones generales.

Esta opinión ha sido corroborada por muchos pronunciamientos del Tribunal Supremo posteriores. Cfr. Sentencias de 4 de diciembre de 2013, Rec. nº 3361/2012; de 4 de octubre de 2013, Rec. nº 6523/2011, y de 23 de septiembre de 2013, Rec. nº 9193/98.

2.4. Nuestra opinión

Si bien la trascendencia jurídica y económica de la aprobación de una Ponencia de Valores catastrales no puede decantar, de suyo, la decisión sobre su naturaleza jurídica, tampoco puede perderse de vista que esa Ponencia de Valores va a constituir el referente de los valores catastrales de cada uno de los bienes inmuebles urbanos del área geográfica valorada con base en los criterios y coeficientes aprobados en ella, y éstos, a su vez, van a servir para configurar la base imponible de buena parte de los tributos estatales, autonómicos y locales. Por tanto, al final, su trascendencia no se ciñe a un único tributo, sino que despliega efectos en un buen ramillete de figuras impositivas del sistema tributario español. Es evidente, por tanto, su amplio alcance y eficacia.

Ante el silencio normativo expreso, tampoco debiera adoptarse la decisión sobre la naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores con base en la especialidad del cometido y del propio contenido de las Ponencias de Valores -que comporta unas complejas actuaciones técnico-valorativas, y que lógicamente dificultan su comprensión por el contribuyente afectado, con una necesaria atención a la normativa catastral, la normativa urbanística y la normativa tributaria-, y en el complejo entramado de recursos administrativos y judiciales previstos.

Sin embargo, a esas circunstancias, podemos añadir tres más que, consideramos, decisivas para justificar mejor su consideración como disposiciones reglamentarias o cuasi-reglamentarias, a los efectos de recurso:

- su evidente carácter general y abstracto, pues establece criterios genéricos que tendrán que ser concretados con posterioridad en cada acto de notificación de cada valor catastral de cada bien inmueble urbano de ese concreto ámbito Municipal;
- el reconocimiento de que la vigencia de una Ponencia de Valores catastrales no se agota con su aprobación e inmediata aplicación en un determinado momento del tiempo, sino que son susceptibles de una pluralidad indefinida de aplicaciones, hasta tanto se apruebe otra que la sustituya -pues, si se construye una edificación en un solar urbano, o se cambia la calificación urbanística de unos terrenos, va a aplicarse esa Ponencia de Valores -con las excepciones previstas en el art. 30 TRLCI-, independientemente de los años que hayan pasado desde su aprobación, siempre que no se haya aprobado otra distinta-,
- la general ignorancia de los afectados sobre su contenido, su aprobación y su trascendencia tributaria y económica.

Precisamente, haciendo hincapié en ese cierto halo de voluntad de ordenar las relaciones catastrales con intención duradera, hasta tanto no se aprueba otra Ponencia de Valores catastrales respecto de esa misma área geográfica, podemos traer a colación cuanto afirman García de Enterría y T.R. Fernández⁶: “el acto administrativo, sea singular o general su círculo de destinatarios, se agota en su simple cumplimiento, se consume en éste; para un nuevo cumplimiento habrá que dictar eventualmente un nuevo acto (una nueva convocatoria, un nuevo anuncio de licitación o de información pública, una nueva orden general). En cambio, la norma ordinamental no se consume con su cumplimiento singular, antes bien se afirma, se consolida, se mantiene y es susceptible de una pluralidad indefinida de cumplimientos; sigue “ordenando” la vida social desde su superioridad”.

Y esto es, ni más ni menos, lo que, consideramos, sucede con las Ponencias de Valores catastrales, que no se agotan con su aprobación e inmediata aplicación en un determinado momento del tiempo con la notificación de los consiguientes valores catastrales individualizados –como sucedería si fuera un acto administrativo–, sino que resulta aplicable, hasta su sustitución por otra, a tantos inmuebles como alcance su ámbito de aplicación –sea general, parcial o simplificada–, y durante un período de tiempo que, aunque debiera ser de un mínimo de 5 años y un máximo de 10 años –según el TRLCI–, sin embargo, en la práctica, es indeterminado⁷.

Es más, puede que continúe produciendo efectos muchos años después de aprobada, mientras no sea sustituida por la aprobación de otra posterior. Por ejemplo, en el caso de los titulares de inmuebles que construyan una vivienda y se les notifique el valor catastral con base en esa Ponencia de Valores, éstos nunca habrán tenido la posibilidad jurídica de interponer recurso contra dicha Ponencia de valores y, sin embargo, el valor catastral que se les notifique tomará, como referentes, los criterios aprobados en aquella. Síntoma, evidente, de que el derecho de defensa queda ciertamente mal parado.

Además, tampoco puede desconocerse que se dirige a una pluralidad de destinatarios indeterminados –todos los inmuebles urbanos objeto de valoración–, que pueden existir en el momento de su aprobación, o que pueden aparecer en el mundo jurídico con posterioridad –como, por ejemplo, si se construye un inmueble en un terrero, y que tiene que ser valorado muchos años después de la aprobación de la Ponencia de Valores aplicando sus criterios y decisiones–.

La trascendencia jurídica de otorgar la condición de acto administrativo o de disposición de carácter general o “cuasigeneral” incide, de lleno, en el derecho a la defensa de los titulares catastrales afectados, pues, entre otras consecuencias, decanta si se admite su impugnación al hilo del recurso interpuesto contra el valor catastral – artículo 26 LJCA–, o no.

6 GARCÍA DE ENTERRÍA, E., Y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho administrativo*. Civitas, Pamplona, 15ª edición, 2011, pág. 198.

7 Así lo ha reflejado GARCÍA MORENO, V.A., “Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales*. T. I. 2ª Edición. Civitas, Pamplona, 2013, pág. 995-996, “la interpretación más razonable (de dicha previsión normativa) es que el legislador no ha querido establecer con carácter obligatorio la realización de un nuevo procedimiento de valoración colectiva de carácter general a los diez años, sino que ha previsto que, cuando sea necesaria, a partir de los diez años, se realizará. Ahora bien, excepcionalmente, parece establecer la posibilidad de que se inicie el procedimiento transcurridos cinco años desde la vigencia de los valores catastrales”. Y así lo ha reconocido expresamente la STS de 13 de junio de 1997, Rec. nº 11703/1991, cuando afirma que: “la Administración puede revisar los valores para acomodarlos a la realidad, sin estar limitada por la alteración del último quinquenio, aun en el caso de que la revisión se produzca pasados más de cinco años desde la anterior, que es el plazo legalmente previsto, pero cuyo incumplimiento no congela la facultad revisora de las bases catastrales, como acertadamente recoge la Sala sentenciadora, con lo que resulta superfluo discutir si se rebasó o no un límite valorativo legalmente inexistente”.

Precisamente por ello, estimamos que la posición que mejor protegería el derecho a la defensa de los titulares de bienes inmuebles afectados por la aprobación de una Ponencia de Valores catastrales sería su consideración como disposiciones de carácter general o “cuasi-general”; sobre todo, a efectos de permitir el acceso a los Tribunales de Justicia para enjuiciar la adecuación a Derecho de la Ponencia de Valores catastrales mediante la interposición de un recurso indirecto al hilo de la impugnación del valor catastral individualizado.

3. ¿Resulta posible la interposición de un recurso indirecto contra una Ponencia de Valores al impugnar el valor catastral? Una propuesta para salvaguardar la tutela del contribuyente

En la vía contencioso-administrativa, el artículo 26 de la LJCA permite que se impugnen directamente las disposiciones generales o los actos que se produzcan en aplicación de aquellas basándose en que tales disposiciones no son conformes a Derecho. Y, también, indistintamente, admite que:

“la falta de impugnación directa de una disposición general o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiera interpuesto no impiden la impugnación de los actos de aplicación con fundamento en lo dispuesto en el apartado anterior”; esto es, en que la disposición de carácter general no es conforme a Derecho.

Mientras el Tribunal Supremo asumía, en algunos pronunciamientos, el carácter cuasi-reglamentario de las Ponencias de Valores, cabía la posibilidad de utilizar esta previsión para interponer recurso indirecto contra la Ponencia de Valores catastrales aprovechando la impugnación directa del valor catastral, solicitando la nulidad de éste con base en la inadecuación a derecho de esa Ponencia de Valores catastrales, y persiguiendo la expulsión del ordenamiento jurídico tanto del acto individual como de la propia Ponencia de Valores catastrales.

Sin embargo, obviamente, ahora que el Tribunal Supremo parece haber zanjado la cuestión, manifestándose abiertamente partidario de considerar que las Ponencias de Valores catastrales tienen carácter de acto administrativo, la conclusión, de entrada, es que esta posibilidad de recurso indirecto ha sido directamente vedada.

Así lo dejan sentado, expresamente, las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2013, Rec. nº 4629/2011, y de 26 de marzo de 2013, Rec. nº 4632/2011 y posteriores. En ellas se puede leer:

“En cualquier caso, no cabe desconocer que la impugnación iba dirigida contra la resolución que asignaban los valores catastrales en aplicación de la Ponencia aprobada, que había sido objeto de discusión por entender que procedía un recurso indirecto contra la misma, lo que no cabe admitir ante la última doctrina de la Sala, que niega la equiparación de las Ponencias de Valores con las disposiciones generales, Sentencia, entre otras, de 20 de febrero de 2011, Cas. 1348/2006”.

Así pues, actualmente, mientras se mantenga la orientación del Tribunal Supremo que hemos descrito, para que se declare la nulidad de una Ponencia de Valores con efectos erga omnes es necesaria la interposición de la Reclamación Económico-administrativa ante el TEAC en el plazo de 1 mes desde que simplemente se da noticia de la aprobación de dicha Ponencia de Valores catastrales total en el Boletín Oficial de la Provincia o Comunidad Autónoma correspondiente –lo que, salvo expresa previsión legal para algún caso concreto, debe producirse en el mes de Junio, para que entre en vigor el 1 de enero del año siguiente (o en el mes de septiembre, para las

ponencias parciales o especiales), lo que provoca que la impugnación contra la Ponencia de Valores catastrales deba ser interpuesta en un mes ya poco propicio para discernimientos jurídicos, el mes de Julio; art. 27.3 TRLCI-.

Llegados a esta conclusión, consideramos que tal solución jurídica no permite tutelar adecuadamente la posición jurídica del contribuyente.

No en vano, su consideración como disposiciones generales o cuasi-generales, o, al menos, la permisividad a la hora de permitir su impugnación indirecta -aun sin entrar a discutir sobre su naturaleza jurídica-, ha sido, durante mucho tiempo, la solución adoptada por numerosos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas para así permitir su impugnación al hilo del recurso interpuesto contra el valor catastral.

Unos TSJ, considerando específicamente que las Ponencias de Valores bien podían merecer la consideración de disposiciones de carácter general. Otros TSJ, no llegando a tal conclusión pero admitiendo la aplicación analógica de este régimen de recursos para no conculcar el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y haciendo hincapié en su contenido complejo y técnico⁸.

En este sentido, no nos resistimos a repetir las palabras expresadas por las Sentencias del TSJ de Andalucía, Sala de Sevilla, de 14 de abril de 2010, y de 6 de julio de 2010, las cuales se muestran partidarias de asumir esa impugnación indirecta *por aplicación analógica* de la regulación del recurso indirecto previsto en el art. 26 LJCA, para no lesionar el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente, dado que: “difícilmente un contribuyente medio puede imponerse en un procedimiento que por su propia naturaleza es complejo, técnico y colectivo. Además, la publicidad edictal no garantiza suficientemente el conocimiento del contenido y alcance de dicho acto general, ni su trascendencia en la valoración del inmueble”.

Estimamos que la posición que mejor protegería el derecho a la defensa de los titulares de bienes inmuebles afectados por la aprobación de una Ponencia de Valores catastrales sería su consideración como disposiciones de carácter general o “cuasi-general”; sobre todo, a efectos de permitir el acceso a los Tribunales de Justicia para enjuiciar la adecuación a Derecho de la Ponencia de Valores catastrales mediante la interposición de un recurso indirecto al hilo de la impugnación del valor catastral individualizado.

8 Así, por ejemplo, admiten la impugnación indirecta de la Ponencia de Valores las Sentencias del TSJ de Cataluña, de 3 de junio de 1998, y de 5 de julio de 2002 y de 20 de julio de 1999. Con idéntica orientación, las Sentencias del TSJ de Andalucía (Sala de Sevilla), de 17 de marzo de 2005, 24 de octubre de 1997 y la de 4 de marzo de 2008. Esta misma posibilidad de impugnación indirecta, a pesar de no atribuirle la consideración de disposición de carácter general, fue admitida por la Sentencia TSJ de Castilla y León, Burgos de 9 de junio de 2006 y por las Sentencias TSJ de Galicia de 28 de junio de 2002 y de 15 de enero de 2000. A idéntica conclusión también llegaban las Sentencias TSJ Madrid, nº 133/2001, de 9 de febrero y nº 98/2001, de 2 de febrero. Y aceptando esta misma posibilidad se ha pronunciado, en numerosas ocasiones, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en Sentencias nº 733, de 27 de septiembre de 2006 y nº 808, 11 de octubre de 2006; en la nº 1631/2007, de 9 de noviembre de 2007; en la Sentencia nº 1122/2007, de 20 de junio de 2007; en la de 20 de diciembre de 2007, nº 1537/2007; en la nº 1356/2008 de 10 de diciembre de 2008; en la nº 210/2009 de 11 de febrero de 2009; en la nº 126/2010 de 11 de febrero de 2009; en la nº 391/2009 de 10 marzo de 2009; en la nº 1235/2009 de 30 de septiembre de 2009; en la, nº 1263/2009 de 5 octubre de 2009, así como en la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, nº 162, de 19 de febrero de 2010, en orientación seguida por otros pronunciamientos posteriores.

Y tampoco nos resistimos, por su claridad, a traer a colación las reflexiones de la Sentencia del TSJ de Madrid nº 1471/2012, de 25 de octubre, Rec. nº 42/2011, en la que se reiteran textualmente afirmaciones que, sobre esta problemática, ya habíamos efectuado en un trabajo publicado en la Revista Tribuna Fiscal, nº 246, 2011:

“En primer lugar, dicha posibilidad salvaguarda mucho mejor los derechos de los contribuyentes afectados, puesto que cuando se asume plena conciencia del alcance y contenido de la Ponencia de valores es cuando la Administración procede a efectuar la notificación individualizada del valor catastral correspondiente. En la notificación se contienen los datos esenciales que contribuyen a la formación del valor catastral como son: la superficie de la finca, el polígono y zona de valor donde se incluya la finca, el valor de repercusión o, en su caso, valor unitario que resulte aplicable, el valor de la parcela o subparcela, coeficientes correctores del suelo y de la construcción, etc., y como consecuencia de todo ello, el concreto valor catastral, tanto del suelo como de la construcción si la hubiere. Por tanto, sólo entonces el contribuyente afectado, repetimos, tiene cabal y completo conocimiento de las concretas consecuencias valorativas que sobre los bienes de su propiedad despliegan los correspondientes criterios de valoración establecidos en la pertinente Ponencia de valores.

Es cierto que el acuerdo de aprobación de las Ponencias de valores totales o parciales, con carácter previo a la notificación individual, habrá sido objeto de la correspondiente publicación en el correspondiente boletín oficial de la provincia, en cuya publicación se indicará, en todo caso, el lugar y plazo de exposición al público de la Ponencias a que se refiera (artículo 27.3 del TRLCI), y que podrá recurrirse en vía económico-administrativa (artículo 27.4 TRLCI), pero no es menos cierto que con aquella publicación en modo alguno el contribuyente tiene conocimiento, pleno y exacto, de las correspondientes consecuencias valorativas. Sería preciso que, por parte de éste, a modo de especie de examen o consulta preventiva, se procediese a efectuar una actividad investigadora sobre todos y cada de los apartados contenidos en la correspondiente Ponencia, a fin de poder extraer, de forma anticipada, en qué medida los criterios y bases valorativas contenidas en aquella le afectarían, finalmente, a partir del 1 de enero del año siguiente.

A todo ello debemos añadir, además, que el contenido de la Ponencia de valores no es objeto de publicación en el correspondiente boletín oficial, sino tan sólo es objeto de publicación el mero anuncio de su aprobación.

Además, debemos resaltar que el contenido de la Ponencia de valores es ciertamente complejo y muy técnico, con una mixtura de conocimientos jurídicos y valorativos que no hacen nada fácil su comprensión. Por lo tanto, el particular que estuviese dispuesto a efectuar dicha actividad investigadora-preventiva se vería forzado a contratar los servicios de asesoramiento correspondiente, tanto jurídicos como técnicos.

Que tal actividad supone un serio gravamen para el contribuyente resulta evidente, como evidente es que el procedimiento ideado por la Ley para dar a conocer el contenido de la Ponencia de valores está muy lejos de garantizar su objetivo. La publicidad edictal no garantiza suficientemente el conocimiento del contenido y alcance de dicho acto general, ni su trascendencia en la valoración del inmueble. El mecanismo de publicidad, por tanto, ideado por la Ley está muy lejos de salvaguardar los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes destinatarios de la Ponencia de valores.

Por otra parte, el procedimiento de valoración individual no podemos considerarlo como un acto aislado, sino como un conjunto de actos administrativos, integrados “en un procedimiento complejo que se realiza

en varias fases que resultan encadenadas entre sí y que dan lugar a la determinación del valor que resulta aplicable a cada inmueble concreto".(Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1995). Esto es, en dicho procedimiento se distinguen diversas fases, culminando una de ellas con el acuerdo aprobatorio de la Ponencia de valores, a la que sigue la aplicación valorativa individualizada, mediante la aplicación de las bases y criterios en aquélla incluidos, que culmina con la notificación al contribuyente de la correspondiente valoración catastral.

Sólo, en este último, instante, el titular catastral está en condiciones en considerar si el valor catastral adjudicado a su inmueble se aproxima o se aleja del que él considera que tiene.

Las Ponencias de Valores son decisiones capitales, que condicionan la vida privada de los ciudadanos incidiendo, directamente, en el derecho de propiedad; que las decisiones que en las mismas se adoptan resultan bañadas de una cierta discrecionalidad, sobre todo si no son justificadas y probadas adecuadamente.

Por tanto, de aceptarse que sólo es posible impugnar el contenido de las Ponencia de valores mediante su impugnación directa, de tal forma que el contribuyente que hubiese dejado pasar el correspondiente plazo de impugnación sólo puede cuestionar el valor catastral desde la óptica de su conformidad o disconformidad con la Ponencia de valores, impidiéndole toda posible consideración en relación a la no conformidad al ordenamiento jurídico de la propia Ponencia, se estaría restringiendo y limitando, hasta el extremo de hacerlo prácticamente inexistente, el derecho constitucional a obtención de la tutela judicial efectiva de Jueces y Tribunales".

Es más, dicho pronunciamiento judicial, con el que concordamos plenamente –como no podría ser de otra manera– finaliza afirmando, contundentemente:

"sólo la opción de que el titular catastral pueda cuestionar la propia Ponencia de Valores al hilo de la impugnación del valor catastral garantiza y salvaguarda el derecho de aquel a la tutela judicial efectiva. Recordemos que la tutela judicial efectiva no consiste solo en una prohibición de inmunidad frente al control judicial, sino también en un deber positivo de interpretar y aplicar las Leyes de la manera más favorable posible para el acceso a la jurisdicción y a la extensión de ésta".

A mayor abundamiento, consideramos que podrían resultar trasladables las argumentaciones jurisprudenciales que se muestran partidarias de considerar que los planes urbanísticos son disposiciones de carácter general, impugnables mediante recurso indirecto –cfr. STS de 4 julio de 2013, Rec. nº 2706/2010, y STS de 26 de septiembre de 2013, Rec. nº 5470/2010–.

Por citar algunas de las más antiguas, ya en las Sentencias del Tribunal Supremo, de 24 de mayo de 1978 y de 30 de enero de 1979 (RJ 1979/235) –a las que se refiere la de 8 de junio de 1984 (RJ 1984/3455)–, se otorgaba carácter normativo a los Planes Urbanísticos, general y parcial, permitiéndose su impugnación indirecta a través de la reclamación contra los actos de aplicación –por ejemplo, los proyectos de urbanización y de parcelación, por bajo del nivel del planeamiento, o de la reglamentación urbanística, puesto que los mismos son meros proyectos técnicos, o instrumentos de ejecución de las directrices marcadas en los Planes y Ordenanzas–. Precisamente por

ello, estos pronunciamientos dejaron sentado que «una cosa es el planeamiento urbanístico y otra, muy diferente, la ejecución o puesta en práctica de lo que, por vía general, se establece, en esos planeamientos»; como todo esto es así, repetimos, de ahí que la vida de los proyectos no pueda desenvolverse al margen, ni menos en contra de lo establecido en dicho planteamiento, conforme a la doctrina jurisprudencial imperante -SS. de 7 abril y 29 octubre 1967 (RJ 1967\1939 y RJ 1967\4526), 26 noviembre 1968 (RJ 1968\1234), 8 marzo 1969 (RJ 1969\1510), y 19 mayo 1970 (RJ 1970\2667)-.

Las razones que, estimamos, justifican la aplicación de la misma solución que la adoptada para el caso de los Planes urbanísticos, en línea con cuanto veníamos argumentando para el caso de las Ponencias de Valores catastrales, se pusieron de relieve cuando la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 1991, Rec. nº 478/1989, recalca, de aquellos, que:

“el planeamiento es una decisión capital que condiciona el futuro desarrollo de la vida de los ciudadanos, al trazar el entorno determinante de un cierto nivel de calidad de vida. En otro sentido, integra una intensa regulación de la propiedad privada, dibujada, así, con rango reglamentario en virtud de la habilitación establecida en el art. 76 del Texto Refundido de la Ley del Suelo en relación con la expresa dicción del art. 33,2 de la Constitución.

De aquí deriva la trascendental importancia del procedimiento de elaboración de los planes, precisamente para asegurar su “legalidad, acierto y oportunidad” -art. 129 de la Ley de Procedimiento Administrativo-. Entre sus trámites destacan aquellos que tienden a lograr la participación ciudadana, y prevista en el art. 4º,2 del Texto Refundido y ampliada por el Reglamento de Planeamiento. (...)

En otro sentido es de destacar el carácter ampliamente discrecional del planteamiento -independientemente de que existan aspectos rigurosamente reglados-. Es cierto que el “genio expansivo del Estado de Derecho” ha ido alumbrando técnicas que permiten un control jurisdiccional de los contenidos discrecionales del planeamiento, pero aún así resulta claro que hay un núcleo último de oportunidad, allí donde son posibles varias soluciones igualmente justas, en el que no cabe sustituir la decisión administrativa por una decisión judicial. (...)

Más concretamente, en lo que ahora importa, ha de advertirse que la Memoria integra ante todo la motivación del plan, es decir, la exteriorización de las razones que justifican el modelo territorial elegido y, por consecuencia, las determinaciones del planeamiento.

Y tal Memoria no es un documento accidental, que pueda existir o no, sino una exigencia insoslayable de la Ley -art. 12,3,a) del Texto Refundido-. Las normas, en nuestro sistema jurídico, pueden tener o no un preámbulo o exposición de motivos. Sin embargo el Plan, que tiene una clara naturaleza normativa -sentencias de 7 de febrero de 1987, 17 de octubre de 1988, 9 de mayo de 1989, 6 de noviembre de 1990, 22 de mayo de 1991, etc.-, exige como elemento integrante esencial la Memoria: la profunda discrecionalidad del planeamiento, producto normativo emanado de la Administración y que pese a ello está habilitado para regular el contenido del derecho de propiedad -art. 33,2 de la Constitución y sentencias de 2 de febrero de 1987, 17 de junio de 1989, 28 de noviembre de 1990 y 12 de febrero, 11 de marzo y 22 de mayo de 1991, etc.- explica la necesidad esencial de la Memoria como elemento fundamental para evitar la arbitrariedad. De su contenido ha de fluir la modificación de las determinaciones del planeamiento”.

Ni qué decir tiene que también las Ponencias de Valores son decisiones capitales, que condicionan la vida privada de los ciudadanos incidiendo, directamente, en el derecho de propiedad; que las decisiones que en las mismas se adoptan resultan bañadas de una cierta discrecionalidad, sobre todo si no son justificadas y probadas adecuadamente, y que, además –como han mantenido numerosos TSJ autonómicos–, su elaboración, publicación y régimen de recursos no es un dechado de garantías para el sinfín de contribuyentes afectados, y que, siquiera fuera por ello, y ante la indefinición normativa, debiera resultar procedente admitir su consideración como normas de carácter general, a efectos de permitir su impugnación indirecta.

3.1. Una posible solución jurídica

Ante la solución de inadmitir el recurso indirecto contra la Ponencia de valores catastrales al hilo de la interposición del recurso directo contra el valor catastral, quizás, una posibilidad que también entendemos que satisfaría los derechos de los contribuyentes afectados por la aprobación de una Ponencia de Valores sería la siguiente: permitir que, cuando se interponga el recurso directo contra el valor catastral, puedan alegarse defectos jurídicos del contenido de la Ponencia de Valores catastrales, a pesar de que no se haya interpuesto, en tiempo y forma, recurso directo contra ella.

En caso de que se apreciara la nulidad del valor catastral por defectos de la Ponencia, quizás sería procedente considerar que tal declaración de nulidad se ciñe, únicamente, al valor catastral objeto de revisión, sin que pueda declararse la nulidad de la Ponencia de Valores con efectos erga omnes.

Somos conscientes de que tal conclusión puede ser cuestionada si se mantiene que se trata de dos actos administrativos distintos y separados –Ponencia de Valores y valor catastral–, y que, cuando se impugna el valor catastral, la Ponencia de Valores, en tanto que acto administrativo –según el Tribunal Supremo–, puede haber devenido consentido y firme para ese contribuyente que está recurriendo el valor catastral.

Sin embargo, consideramos que con esta solución, no se menoscaba el derecho a la defensa, sino que, precisamente, sale reforzado, y se permite el acceso a una tutela judicial.

Además, estimamos que es una posibilidad que vendría refrendada por el propio contenido del acto de valoración catastral. No en vano, en el mismo se concretan los módulos MBC y MBR, y se especifican los criterios y coeficientes aplicados que traen causa directa de lo establecido en la Ponencia, por lo que, si se considera que han sido incorrectamente fijados en la Ponencia, y esos mismos módulos, criterios y coeficientes son reiterados en el acto de valoración catastral de cada inmueble, ese vicio se está trasladando, también directamente y sin solución de continuidad, al acto administrativo de valoración catastral, pues, al fin y al cabo, la Administración, en el expediente administrativo, debe dejar constancia documental de la justificación del por qué de las decisiones del acto de valoración catastral que traen causa directa de las decisiones adoptadas en la Ponencia de Valores.

En definitiva, siendo conscientes de que el recurrente, cuando realmente conoce que se ha aprobado una Ponencia de Valores catastrales, y cobra conciencia de su trascendencia jurídica y económica, es, cuando menos, cuando recibe la notificación personal –no edictal– del valor catastral –en el que se le indican, también, a efectos informativos las bases imponibles y liquidables del IBI–, se trataría de favorecer que, en ese momento, y con las miras puestas únicamente en la anulación del valor catastral, pudieran alegarse defectos de la Ponencia de Valores –que probablemente no haya sido recurrida, y haya devenido acto consentido y firme– que se reflejen y resulten determinantes de la fijación de una concreta cuantía de ese concreto valor catastral.

Siendo conscientes de que el recurrente, cuando realmente conoce que se ha aprobado una Ponencia de Valores catastrales y cobra conciencia de su trascendencia jurídica y económica, es, cuando menos, cuando recibe la notificación personal –no edictal– del valor catastral –en el que se le indican, también, a efectos informativos las bases imponibles y liquidables del IBI–, se trataría de favorecer que, en ese momento, y con las miras puestas únicamente en la anulación del valor catastral, pudieran alegarse defectos de la Ponencia de Valores.

De este modo, se salvaguardaría la aplicabilidad de la Ponencia de Valores consentida y firme para todos los contribuyentes que no la hayan recurrido, y, a la vez, se otorgaría tutela efectiva al derecho de defensa del titular catastral que resulte capaz de probar, en un recurso, la incorrección de su valor catastral por defectos de la Ponencia de valores catastrales, dejando únicamente a ésta última sin efecto respecto del recurrente y el valor catastral objeto de recurso.

Pues bien, esta solución jurídica, que propusimos en el Congreso Tributario organizado por el CGPJ y AEDAF, en mayo de 2013, ha sido acogida, expresamente, así como los razonamientos que anteriormente hemos manifestado, en la *Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana nº 755/2013, de 10 de junio de 2013, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección Tercera*, constituida al efecto con todos sus Magistrados titulares.

En dicho pronunciamiento, se afirma:

“Es por todo ello que, si bien la naturaleza de mero acto administrativo que la doctrina jurisprudencial actual atribuye a las Ponencias de Valores deja ya de permitir que se las considere susceptibles de impugnación indirecta con motivo de la impugnación directa de las notificaciones individualizadas de los valores catastrales -como algunas de las precitadas SSTs han afirmado expresamente-, esta Sala entiende que ello no puede impedir que en tal recurso directo frente a los valores catastrales pueda el interesado hacer valer defectos o vicios afectantes a la Ponencia cuya aplicación determina tal valor catastral (conforme ya se ha pronunciado la doctrina más actual y autorizada en la interpretación de la comentada nueva línea jurisprudencial). Otro entendimiento supondría imponer a los propietarios de los inmuebles la carga de tener que recurrir de manera directa la Ponencia, lo que, en la situación ya descrita (dadas las circunstancias antes vistas que quedan imbricadas en las Ponencias y su publicidad) no nos parece de recibo (aparte ya de que a algunos les sería materialmente imposible -caso de los propietarios de nuevas edificaciones-); razón por la cual concluimos con la afirmación de tal posibilidad, sin perjuicio -en aplicación de dicha nueva línea jurisprudencial- de que la eventual estimación de un recurso en el que se evidencien vicios invalidantes en la Ponencia ciña su eficacia al proceso de que se trate y, por tanto, únicamente a los valores catastrales impugnados en el mismo, quedando -por ello- vedada la posibilidad de anulación directa de la propia Ponencia de Valores o la de planteamiento de cuestión de ilegalidad”.

Doctrina reiterada, por este mismo Tribunal Valenciano, en la Sentencia de 21 de enero de 2014, Rec. 769/2010, que recoge la solución mantenida por el propio Tribunal en el pronunciamiento transcrito, aun reconociendo, explícitamente, que:

“La ponencia no es una disposición general, sino, más bien, un acto administrativo con efectos generales. La aprobación de la ponencia no implica la configuración de uno o varios supuestos de hecho con efectos jurídicos *ad futurum* caso de darse, antes bien, los efectos propios de la ponencia se agotan con su publicación, ello con relación a cada una de las fincas que en ella se incluyen”.

Y la posible indefensión que denunciarnos, de no permitir analizar la adecuación a Derecho de la Ponencia de Valores cuando se notifica un valor catastral y se recurre contra el mismo, es también apreciada por las Sentencias de la Audiencia Nacional, de 13 de diciembre de 2013, Rec. nº 411 y 412/2011, cuando afirman:

“Ello no obstante, en aras a la protección de la tutela judicial efectiva de quienes interpongan recursos contra los actos de asignación de valores sin haber antes impugnado la ponencia, como ocurre en este caso, procederemos a un análisis de los motivos de recurso planteados en el sentido indicado a los efectos de verificar que no ha existido una quiebra del procedimiento de elaboración de la ponencia de valores de tal magnitud que ha causado verdadera indefensión a la recurrente, tomando en consideración el dato de que el acto de aprobación de la ponencia de valores, por su propia naturaleza, no puede ser objeto de notificación individual”.

4. ¿Cabe interponer recurso de casación contra la sentencia de instancia que analiza la adecuación a derecho de una Ponencia de Valores? La cuantía del recurso de casación cuando se impugna una Ponencia de Valores. Las contradicciones del Tribunal Supremo

Es de sobra conocido que la cuantía de la pretensión ejercitada en juicio tiene, entre otras virtualidades jurídicas, además de atribuir la competencia jerárquica del órgano judicial que analizará la impugnación y el procedimiento o proceso, la de ser criterio para la admisibilidad de los recursos que quepan contra el acto o disposición impugnado -artículo 86 LJCA-.

Centrándonos en la posibilidad de interponer Recurso de Casación, el artículo 86.2.b LJCA exceptúa de dicho Recurso a las Sentencias recaídas, cualquiera que fuera la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 600.000 Euros –salvo el procedimiento especial de defensa de derechos fundamentales-.

Además, el art. 86.3 LJCA permite la interposición, en todo caso, de Recurso de Casación contra las Sentencias de la Audiencia Nacional o de los TSJ que declaren nula o conforme a Derecho una disposición de carácter general. Precepto que, a tenor de la orientación del Tribunal Supremo, no resultaría de aplicación en el caso que analizamos, dado que dicho Tribunal no acepta que la Ponencia de Valores tenga la consideración de disposición de carácter general.

Atendiendo a su calificación como acto administrativo, es evidente que la Ponencia de Valores no es un acto de gravamen que pueda traducirse en una cifra determinada que, a la postre, pueda considerarse la cuantía o valor de la pretensión de anulación ejercitada.

Es más, una Ponencia de Valores desarrolla su eficacia en relación con numerosos tributos del sistema tributario estatal, autonómico y local, por lo que estimamos que, a la hora de tener en cuenta cuál es el valor a efectos de su impugnación, tampoco la cuantía debiera resultar anudada, específicamente, a un concreto tributo y,

por ende, a una concreta cuota tributaria del IBI, por ejemplo -como está siendo asumido por una parte de los pronunciamientos del Tribunal Supremo actualmente-.

En esta problemática, de nuevo, el Tribunal Supremo ha seguido una evolución significativa que pasamos a analizar.

4.1. Primera etapa

La denegación del acceso a la Casación por el Tribunal Supremo venía asentándose en el análisis de la naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores catastrales y su consideración como actos administrativos.

Al considerar el Tribunal Supremo que las Ponencias de Valores catastrales no tenían el carácter de disposiciones de carácter general, se impedía el acceso a la Casación por el juego de los artículos 26 y 86.3 de la LJCA. Así se pronunciaron tanto la Sentencia del Tribunal Supremo, de 21 de noviembre de 2006 -Rec. Casación para unificación de doctrina nº 3903/2001-, como el Auto del Tribunal Supremo, de 17 diciembre 2009, Rec. nº 180/2009.

4.2. Segunda etapa

Parecía que esta doctrina del Tribunal Supremo había sido superada por la Sentencia de 1 de febrero de 2005, corroborada por las Sentencias del mismo Tribunal 25 de febrero y de 31 de mayo de 2010, al atribuirles cuantía indeterminada.

En efecto, en la Sentencia de 1 de febrero de 2005, el Tribunal Supremo se adentra en el análisis de la impugnación de la propia Ponencia de Valores de bienes inmuebles urbanos, afirmando que tienen un carácter cuasi-reglamentario.

Estas consideraciones, junto con el hecho de que la resolución de la impugnación, aunque indirecta, de la Ponencia afectará en el futuro, no sólo a los recurrentes en la determinación del valor catastral individualizado, sino también a la cuota del tributo a abonar al Ayuntamiento, así como también a todos los propietarios de inmuebles relacionados con el Polígono valorativo contra el que se dirigen las alegaciones, llevan al Tribunal Supremo a la conclusión de que debe fijársele una cuantía indeterminada y que, por ende, pueden ser objeto de un Recurso de Casación.

4.3. Tercera etapa

La contradictoria doctrina del Tribunal Supremo sobre el modo de cuantificación de la pretensión cuando se recurre contra una Ponencia de Valores en Casación.

En esta tercera etapa, el Tribunal Supremo está sorprendiéndonos al no adoptar una solución homogénea en sus pronunciamientos, sin explicar tampoco por qué en cada caso asume una decisión distinta. Jurisprudencia vacilante y contradictoria, que se ve aderezada por los pronunciamientos del Tribunal que, quizás con celo desmedido, imponen 1.500 Euros de costas al recurrente por haber alegado la posible inadmisibilidad por razón de la cuantía del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado -cfr. Auto de 10 de octubre de 2013-.

4.4. Una opinión del Tribunal Supremo: atención a la cuantía de todos los IBI de todo el municipio afectado por la anulación de la Ponencia de Valores, sea en recurso directo o indirecto. Presunción de que se supera la *summa gravaminis*

En esta orientación, es decisivo el Auto del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2011, Rec. nº 6447/2010, que analiza el posible acceso a la Casación del Recurso del Abogado del Estado contra una Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de septiembre de 2010, que había anulado un valor catastral y también la Ponencia de Valores de Pego (Alicante), tras tramitarse un recurso indirecto.

El Ayuntamiento recurrente alegó, en el trámite concedido, que la cuota del IBI del inmueble testigo no superaba la cuantía fijada para el acceso a la Casación –a la sazón, 150.000 Euros-.

Sin embargo, el citado Auto del Tribunal Supremo exige que se distinga entre la impugnación de un valor catastral y la impugnación de una Ponencia de Valores.

Trayendo a colación la STS de 10 de febrero de 2011, Rec. 1348/2006, recuerda que las Ponencias de valores son actos administrativos -no disposiciones de carácter general-, y, por tanto, la cuantía del recurso no puede considerarse indeterminada, sino que hay que atender, de conformidad con el art. 41.1 LJCA, al valor económico de la pretensión, y el citado Auto sostiene que:

“en el presente caso, en la medida en que la Sentencia de instancia ha declarado no sólo la nulidad de las valoraciones catastrales individuales, sino también la nulidad de la Ponencia de Valores, la pretensión del Abogado del Estado no puede quedar limitada a las cuotas resultantes de las valoraciones catastrales de la totalidad de los inmuebles afectados por la Ponencia de Valores anulada por la Sentencia de instancia, sin que pueda presumirse (sic), sin riesgo de equivocación, que todas las cuotas resultantes del IBI de todos los valores catastrales afectados por la Ponencia anulada sean inferiores a 150.000 Euros”.

Por tanto, el Tribunal Supremo considera decisivo que el Tribunal de instancia haya declarado la nulidad de la Ponencia de Valores con efectos *erga omnes*, sea en un recurso directo o indirecto, para concluir que, por ello, hay que presumir que la suma de las cuotas del IBI de todos los inmuebles de ese municipio superaran el importe mínimo fijado para el acceso a la Casación, permitiendo su admisión y tramitación, y advirtiendo expresamente, en la Sentencia de 11 de julio de 2013, Rec. nº 756/2013 –de la que se hace eco el Auto de 10 de octubre de 2013, Rec. 756/2013-, que ello no prejuzga la posible anulación de los valores catastrales si los vicios de aquella se reflejan en dichos valores⁹.

9 Concretamente, en dicha Sentencia del TS de 11 de julio de 2013 se afirma “Ahora bien, dicho lo anterior, el acoger dicho motivo no puede llevarnos a anular el pronunciamiento contenido en la sentencia sobre la valoración catastral de la finca de la actora, pues como se recogió anteriormente, la sentencia contiene otro motivo para estimar el recurso contencioso administrativo respecto, ahora sí, de la concreta valoración catastral de la finca, “...La práctica de la prueba pericial practicada en este procedimiento, debidamente ratificado el informe con citación de la parte, se constata que el sistema de valoración de la finca aquí cuestionada fue el sistema unitario, cuando por las características de la parcela se debió adoptar el sistema de repercusión, contando en los criterios generales de valoración de la Ponencia de Valores de Villajoyosa que se puede adoptar el sistema unitario cuando se trate de viviendas unifamiliares o uso industrial, y toda vez en este caso el uso del sector donde se encuentra la parcela de la recurrente es turístico y residencial/terciario debió adoptarse el sistema de valoración por repercusión”. Sobre este motivo de estimación nada dice la Sra. Abogada del Estado, por lo que al mismo ha de estarse al no haber sido combatido, debiéndose por tanto mantener la declaración derivada de esta justificación”.

4.5. Otra solución coetánea distinta, también del Tribunal Supremo: atención a la cuantía del IBI de los inmuebles titularidad del que recurre contra la Ponencia de Valores

Pues bien, también es doctrina del Tribunal Supremo mantenida en la Sentencia de 8 de noviembre de 2012, Rec. nº 477/2010 -ante la impugnación de la Ponencia de Valores del Puerto Comercial de Tarragona, en la cual se cuestionó cuál era la cuantía del recurso a efectos de su posible acceso al Recurso de Casación-, que:

“ha de rechazarse que la cuantía en el presente caso haya de entenderse como indeterminada, estando por el contrario constituida por la cuota anual del IBI resultante de la aplicación de la Ponencia de Valores a las fincas de la recurrente afectadas, y que constituye el interés económico casacional”.

Tal conclusión había sido ya adoptada en el Auto del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012, Rec. 2146/2011, a raíz de una Sentencia del TSJ de Valencia de 31 de enero de 2011 que había anulado un valor catastral e, indirectamente, la Ponencia de Valores, afirmando:

“Asimismo este Tribunal ha declarado, en sendas ocasiones, que en el caso de impugnación de Ponencias de Valores Catastrales, procede la declaración de inadmisibilidad si no se acredita por la recurrente que la cuota tributaria anual resultante de la aplicación de dicha Ponencia a los efectos del IBI, en relación con las fincas afectadas, es superior al límite cuantitativo legal fijado para el acceso a la casación (Por todos, Autos de 11 de febrero y de 2 de diciembre de 2010, y, por todas, Sentencias de 9 de febrero de 2011 –Rec. nº 4560/2006 y 1348/2006-).

En el caso enjuiciado, como el Abogado del Estado recurrente no probó que la cuota tributaria anual resultante de la aplicación de dicha ponencia a los efectos del IBI en relación con las fincas afectadas superara el mínimo legalmente establecido, inadmitió el Recurso de Casación¹⁰.

También, el Tribunal Supremo, en el Auto de 17 de julio de 2013, Rec. nº 1325/2011, al interponer el recurrente incidente de nulidad contra la Sentencia de 6 de junio de 2013, dictada en el mismo recurso –Auto que, sin conceder el trámite de audiencia previsto en el art 93.3 LJCA, había inadmitido el recurso por no haber probado el recurrente que los IBIs afectados alcanzaban la cuantía legalmente exigida-, y tras afirmar, sorprendentemente, que el art. 93.3 de la LJCA establece que “el citado trámite es de aplicación al supuesto de que expresamente se haya de resolver sobre admisión o inadmisión mediante auto, no en la fase de resolución por sentencia, en la que es posible acoger de oficio causa de inadmisibilidad sin oír a las partes” –lo que supone dejar en papel mojado, en manos del propio Tribunal, la eficacia jurídica de dicha previsión normativa-, ha afirmado que:

“si tenemos en cuenta que efectivamente como señala la parte recurrente este Tribunal ha venido perfilando la doctrina referente a la naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores, habiéndose interpuesto el recurso en un momento en el que se asentaba la referida doctrina, y, atendiendo a la existencia de un principio de prueba, representada por las liquidaciones de IBIs de distintos años, sobre que efectivamente la cuantía podría ser suficiente a los efectos de interponer recurso de casación, de suerte que de haberle otorgado el trámite de alegaciones, a la vista de las razones que funda el incidente de nulidad instando

10 Queremos resaltar que el Tribunal Supremo ha venido a exigir que sea el recurrente quien asuma la carga de probar que el acto impugnado alcanza la summa gravaminis. Así lo hemos reflejado en BOSCH CHOLBI, J. L., “La carga de la prueba de la cuantía del recurso de casación ordinario y la impugnación de una ponencia de valores catastrales: un aviso a navegantes”, *TF*, nº 269, 2013, págs. 79 y ss.

por la recurrente, este podría resultar determinante para entrar a dilucidar los motivos de casación que la parte recurrente opuso a la sentencia objeto del recurso, al no otorgársele dicho trámite toma sentido la denuncia de infracción del derecho a la tutela judicial efectiva que formula la recurrente”, admitiendo que se debe atender a la cuantía del IBI propiedad del recurrente que resulta afectado por la Ponencia de Valores catastrales en cuestión”.

Doctrina que, además, ha vuelto a ser reiterada por el propio Tribunal Supremo¹¹, en la Sentencia de 24 de octubre de 2013, Rec. nº 6523/2011, cuando afirma:

“PRIMERO.- (...) Justifica la parte recurrente la admisibilidad del presente recurso de casación, “Puesto que la Sentencia impugnada resuelve un recurso directo contra una disposición de carácter general, como son las Ponencias recurridas, las mismas son susceptibles en todo caso de recurso de casación en aplicación de lo dispuesto en el artículo 86.3 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa”. Quizás, por este error que comete la parte recurrente al otorgar a las Ponencias de Valores Especiales el carácter de disposiciones de carácter general, y no como lo que son, actos administrativos, ninguna referencia siquiera hace a la cuota tributaria anual que resulte de la aplicación de la Ponencia a los efectos del IBI. Como en otras ocasiones hemos dicho, cuando el objeto de impugnación es la Ponencia de Valores Catastrales, procede la declaración de inadmisibilidad si no se acredita por la recurrente que la cuota tributaria anual resultante de la aplicación de dicha ponencia a los efectos del IBI, en relación con la finca titularidad de quien sea recurrente, es superior al límite cuantitativo legal fijado para el acceso a la Casación (Por todos Autos de 11 de febrero y 2 de diciembre de 2010 y por todas, Sentencias de 9 de febrero de 2011 -rec. cas. nº 4560/2006 y 1348/2006 -)”.

Además, el Tribunal Supremo, en el Auto de 31 de mayo de 2012 –Rec. nº 367/2012-, en el que se impugnaba una Ponencia de Valores catastrales, y el Tribunal inadmite el recurso por razón de la cuantía, ha recalcado:

“en el presente caso, la recurrente no ha demostrado un interés económico distinto del que resulta de la repercusión en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de la valoración catastral del Puerto Comercial de Ibiza, al que, como indica la propia parte recurrente, se le asignó un valor de 16.551.969,02 euros, por lo que, razonablemente, la cuota tributaria resultante de la valoración catastral asignada a ese Bien Inmueble de Características Especiales, en ningún caso supera el límite mínimo de 600.000 euros establecido para acceder a la casación.

Del mismo modo tampoco puede prosperar el alegato relativo a que las implicaciones económicas de la ponencia de valores va mas allá de la liquidación del IBI, alegación, con la que la parte recurrente, parece hacer referencia, a que tiene repercusión en otros impuestos, ni tampoco, el de que, en cualquier caso, ha

11 Dicha conclusión, que contradice abiertamente la declarada en los pronunciamientos citados anteriormente, no es única ni aislada. Al contrario, es doctrina constante del propio Tribunal fijada, entre otros, desde los Autos del Tribunal Supremo, de 29 de Enero y 22 de Febrero de 1999 y las Sentencias de 5 y 15 de Julio de 2000, 11 de Diciembre de 2001, 20 de Febrero, 3 y 11 de Julio de 2002, 11 de Mayo, 14 y 15 de Octubre de 2004, 21 de diciembre de 2004 y de 8 de febrero de 2005 y posteriores, hasta los más recientes: Auto de 13 de diciembre de 2012 –Rec. nº 2294/2012- y Auto de 29 de noviembre de 2012 –Rec. nº 1894/2012-, así como en la Sentencia de 8 de noviembre de 2012, Rec. nº 477/2010, en la que se afirma: “ha de rechazarse que la cuantía en el presente caso haya de entenderse como indeterminada, estando por el contrario, constituida por la cuota anual del IBI resultante de la aplicación de la Ponencia de Valores a las fincas de la recurrente afectadas, y que constituye el interés económico casacional. Pues bien, no habiéndose justificado por la recurrente que tal cuota resultante supere los 150.000 euros, el recurso de casación interpuesto ha de ser inadmitido”.

de estarse al importe del valor catastral a efectos de cuantía, pues, como ya se ha dicho reiteradamente (por todos, Autos de 21 de diciembre de 2001 y 7 de octubre de 2002), tal argumentación contradice la jurisprudencia de esta Sala acerca del modo de determinar la cuantía en asuntos como el ahora examinado”.

En esta tesitura, es evidente que el mismo órgano judicial está aplicando soluciones distintas, a supuestos idénticos, sin modificación normativa alguna que lo justifique, y sin motivación jurídica alguna que sustente esos vaivenes.

Obviamente, el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión y a la defensa –art. 24 CE-, así como el derecho a recibir un trato judicial igual en supuestos jurídicamente idénticos, sin que exista causa objetiva y razonable para adoptar decisiones distintas –art. 9 y 14 CE-, no salen nada bien parados en este envite.

4.6. Una interpretación alternativa del Tribunal Supremo, superada por posteriores pronunciamientos

Esta conclusión de la doctrina del Tribunal Supremo, que restringe el acceso al Recurso de Casación cuando se impugnan Ponencias de Valores, podía ser sorteada si se hubiera consolidado la doctrina del Auto del Tribunal Supremo, de 9 de julio de 2001, cuando permite la interposición de un Recurso de Casación basándose en que la trascendencia de la decisión supera los meros intereses económicos del recurrente, alcanzando el interés general, independientemente de la cuantía del litigio. Doctrina que pudiera resultar de aplicación al caso de impugnaciones de Ponencias de Valores.

Sin embargo, esta doctrina es superada por el propio Tribunal Supremo -por todos, Autos de 5 de marzo de 2009, Rec. nº 1472/2008, 23 de febrero de 2012, Rec. nº 1975/2011 y de 13 de diciembre de 2012, Rec. nº 2294/2012- al puntualizar que las cuestiones de fondo alegadas por el recurrente no alteran la cuantía del litigio, pues la misma viene constituida por la valoración económica de la pretensión (art. 41.1 LJCA), al margen de cuáles sean los argumentos o motivos en que tal pretensión se basa.

5. ¿A quién alcanza un pronunciamiento de nulidad de una Ponencia de Valores? ¿Quién podría solicitar la devolución de los tributos, liquidados o autoliquidados, ingresados como consecuencia de su aplicación?

Tomando en consideración que una Ponencia de Valores haya sido recurrida ante un Tribunal Económico-administrativo o contencioso-administrativo mediante un recurso directo, y cualquiera de ellos haya declarado su nulidad, resulta importante determinar a quién alcanza dicho pronunciamiento, y qué efectos cabe anudar al mismo.

En este punto, el artículo 72.2 de la LJCA establece que “La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas”.

Y no debe perderse de vista que, por tener la Ponencia de Valores catastrales la consideración de acto administrativo que afecta a una pluralidad indeterminada de personas, la Sentencia firme debe publicarse en un periódico oficial para que puedan conocerla todos los posibles afectados -art. 72.2 in fine LJCA-.

Siendo ello así, como consecuencia precisamente de la naturaleza jurídica de la Ponencia de Valores, los “terceros que se encuentren respecto al acto o disposición anuladas en idéntica situación que los recurrentes, amparando intereses legítimos fuera de área del litigio, pueden acogerse a lo más favorable en igual forma que los que litigaron, ampliando los límites subjetivos del anterior pronunciamiento...”, según recalcaron, al interpretar el citado precepto legal, las SSTs de 24 de marzo de 1984 (RJ 1984\1487) y de 1 de febrero de 1985 (RJ 1985\455), y 28 de febrero de 1996.

El Tribunal Supremo considera decisivo que el Tribunal de instancia declarase la nulidad de la Ponencia de Valores con efectos erga omnes, fuese en un recurso directo o indirecto, para concluir que, por ello, hay que presumir que la suma de las cuotas del IBI de todos los inmuebles de ese municipio superaran el importe mínimo fijado para el acceso a la Casación.

Por tanto, si se ha interpuesto un recurso directo contra una Ponencia de Valores catastrales, y un Tribunal de Justicia declara su nulidad, si la misma tiene la consideración de acto administrativo que despliega efectos para una pluralidad indeterminada de personas -circunstancia que estimamos determinante-, esa nulidad debe afectar a todas esas personas, que vendrán a coincidir con todos los titulares de bienes inmuebles afectados por dicha Ponencia de Valores catastrales. Es obvio que, con ello, se pretende evitar que se tenga que ejercitar idéntica pretensión anulatoria por cada uno de esos terceros –v.gr. cada titular catastral de inmuebles en el ámbito geográfico afectado por dicha Ponencia de Valores catastrales-.

En definitiva, el efecto de la solución jurídica que declara la sentencia firme debe extenderse a todos aquellos interesados que, en su caso, de haber recurrido, hubieran ejercitado la misma pretensión anulatoria. Esta conclusión se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de marzo de 2012, Rec. nº 1656/2008, en la que, textualmente, afirma:

“la Ponencia de Valores combatida por el Ayuntamiento recurrente ya ha sido anulada por una sentencia firme, lo que produce los efectos previstos en el art. 72.2 de la LJCA *para todos los interesados*”.

No se nos escapa que, en esta conclusión, varios flecos quedan pendientes de aclarar, precisamente, dada la naturaleza de las Ponencias de Valores como actos administrativos pero con destinatarios plúrimos e, incluso, indeterminados.

Afirmar que la Sentencia que declarara la nulidad de una Ponencia de Valores ha de producir efectos a todos los interesados debe implicar que esa nulidad se trasladará a todos los actos administrativos que la Administración pueda dictar con posterioridad a esa declaración de nulidad y que traigan causa de dicha Ponencia de Valores, se imbriquen en la gestión catastral –notificación de valores catastrales- o en la tributaria –actos de liquidación tributaria-, siempre que exista esa inescindible trabazón de éstos con aquella.

Por tanto, esa Ponencia de Valores deja de tener vigencia, y deberán ser declarados nulos los valores catastrales y las liquidaciones tributarias que pudieran dictarse desde la declaración de nulidad de la Ponencia de Valores, aunque los titulares de los bienes inmuebles afectados por esos actos catastrales o tributarios no hayan recurrido, pues la actuación de la Administración tributaria ha de acomodarse plenamente al fallo administrativo o judicial; pudiendo dar lugar, en caso contrario, a actos nulos de pleno derecho (art.103.4 LJCA).

Así lo apreció, por citar solo un ejemplo, la Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 4 de Alicante, de 3 de mayo de 2013, Rec. nº 31/2013, que enjuició la solicitud de devolución de los ingresos por IBI desde la anulación de la Ponencia de Valores de Jávea (Alicante) por la Sentencia del TSJ de Valencia, 20 de diciembre de 2007, a pesar de que el recurrente no había recurrido contra la Ponencia de Valores en su momento, y afirma:

“pese a tal declaración de nulidad, la Administración siguió liquidando en los ejercicios sucesivos los IBIs con arreglo a dicha Ponencia de Valores viciada de nulidad, razón por la cual, dichas liquidaciones, de un lado, eran de contenido imposible- en los términos previstos en el artículo 217.1.c, dado que la anulación de la Ponencia de Valores que le servía de fundamento había dejado vacía de contenido su ratio iuris-, y al tiempo, habían sido dictadas prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido -ex artículo 217.1.e de dicho texto legal, ante la falta de cobertura legal (existencia de los valores catastrales)-.

Considera la proveyente que, si bien es cierto que aquellos particulares que en su día no impugnaron la Ponencia de Valores no pueden acogerse por la vía de la extensión de efectos a la Sentencia dictada por el TSJCV -ya que la misma despliega sus efectos a los 354 valores catastrales impugnados-, sí que es procedente que los mismos accionen por la vía del 217 de LGT, dado que la nulidad de la Ponencia de Valores, y su consiguiente expulsión del Ordenamiento Jurídico, sí que despliega efectos sobre todos los interesados, sujetos pasivos del tributo ex artículo 72,2 de la LJCA, tal y como expresamente declaró la STS de 22 de marzo de 2012. Téngase en cuenta que la Sentencia del TSJCV era del año 2007, y que el recurso de casación interpuesto por el Estado, fue inadmitido, luego el Ayuntamiento debió respetar el contenido de la sentencia que establecía que la Ponencia era ilegal, y no seguir girando, año tras año los recibos, contraviniendo sus propios actos.

No nos hallamos ante una retroacción de los efectos de la Sentencia del TS a actos tributarios firmes. La Sentencia de 22 de marzo de 2012 lo único que hace es clarificar que la Ponencia de Valores, atendiendo al fallo del TSJCV fue expulsada del ordenamiento Jurídico, careciendo por ello de objeto la casación presentada, afirmación de la que se infiere que todos los actos posteriores a dicha Sentencia, tomando como base la Ponencia de Valores del 2005, se hallan viciados de nulidad, extremo que, debería haber dado lugar, o bien a la inaplicación de la misma desde el año 2007, o bien, advertido tal error, a la revisión de oficio de tales actos ex artículo 219 LGT”.

Cuestión distinta es la de aclarar qué sucede con el valor catastral notificado con base en la Ponencia de Valores y con las liquidaciones tributarias dictadas con anterioridad a la anulación de la Ponencia de Valores. Se trata de elucidar si se admite la posibilidad de que se produzca la devolución de los tributos liquidados administrativamente tomando como referente, en su base imponible, los valores catastrales notificados con base en esa Ponencia de Valores declarada nula cuando el contribuyente ha dejado, consentidos y firmes, los actos de valoración catastral o de liquidación tributaria correspondientes, y tampoco ha interpuesto recurso contra la Ponencia de Valores. O, en su caso, qué sucede si se ha autoliquidado un tributo con base en dichos valores o en dicha Ponencia.

Un relevante apunte antes de pronunciarnos. Hasta el concreto momento en que se pronuncia el Tribunal con la declaración de nulidad, la Ponencia de Valores es válida y eficaz -art. 57 Ley 30/1992-, y, según expresa voluntad legal, debe aplicarse, inexcusablemente, por los poderes públicos y los ciudadanos, aunque se haya interpuesto contra la misma un Recurso administrativo o judicial, pues legalmente no se permite nunca la

suspensión de su aplicación (art. 24 TRLCI)¹²-. Es más, esta misma prohibición de suspensión de la aplicación se prevé, en el artículo 29.4 del TRLCI, en relación con los valores catastrales resultantes de la aprobación de una Ponencia de Valores, estableciéndose expresamente que la interposición de la reclamación tampoco suspende su ejecutividad. Incluso, no hay que perder de vista el artículo 224.1, tercer párrafo, de la LGT, en el que se establece que si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse, sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos¹³.

Por tanto, si se ha interpuesto un recurso directo contra una Ponencia de Valores catastrales, y un Tribunal de Justicia declara su nulidad, si la misma tiene la consideración de acto administrativo que despliega efectos para una pluralidad indeterminada de personas -circunstancia que estimamos determinante-, esa nulidad debe afectar a todas esas personas, que vendrán a coincidir con todos los titulares de bienes inmuebles afectados por dicha Ponencia de Valores catastrales.

Retomando la cuestión que nos ocupa, es necesario circunscribir la aplicabilidad y efectos de la previsión del art. 72.2 LJCA, y no acudir, asépticamente, a dicho precepto para dilucidar la posibilidad de devolver los tributos ingresados con base en esa Ponencia de Valores declarada nula a terceros que no recurrieron y se aquietaron contra actos de liquidación tributaria o que no solicitaron la rectificación de su autoliquidación tributaria.

En efecto, el artículo 72.2 LJCA hace referencia a que la anulación de un acto producirá efectos para “todas las personas afectadas”; alusión que el Tribunal Supremo, en la Sentencia del Pleno de la Sala de lo contencioso-administrativo de 7 de junio de 2005, Rec. nº 2492/2003, f.j. 10º, ha identificado con “menoscar, perjudicar o dañar”. De este modo, si las Ponencias de Valores son actos administrativos con destinatarios múltiples e indeterminados, a todos ellos, y no sólo a los litigantes, deben alcanzar los efectos de la decisión judicial de expulsión del ordenamiento jurídico de ese acto administrativo, como hemos concluido.

Ahora bien, para distinguir qué efectos se trasladan a terceros es necesario atender a cuál ha sido la pretensión ejercitada por el recurrente que ha conseguido anular la Ponencia de Valores, diferenciando entre pretensión de nulidad o de plena jurisdicción. Si se ha solicitado del órgano jurisdiccional la declaración de que la Ponencia de Valores no es conforme a Derecho y, en su caso, la anulación de dicho acto -art. 31.1 LJCA-, el contenido de la sentencia estimatoria ha de adecuarse, por mor de la congruencia, a dicha solicitud -artículo 71.1.a) LJCA-,

12 Si bien jurisprudencialmente se está haciendo la vista gorda a dicha previsión legal, pues podría considerarse que de ese modo se vulnera el art. 24 CE. Vid., en este sentido, BOSCH CHOLBI, J. L., “La no suspensión de la aplicación de las ponencias de valores catastrales: motivos de inconstitucionalidad”, *Tributos Locales*, nº 62, 2006, pág. 45 y ss.

13 En la anterior Ley General Tributaria 230/1963, el artículo 122 –no reproducido inexplicablemente en la LGT 58/2003- establecía: “Cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza”.

Por nuestra parte, aun siendo conscientes de que el TC y la jurisprudencia se muestran abiertamente contrarios a la revisión de actos firmes y consentidos en caso de inconstitucionalidad de normas tributarias, también consideramos que debiera ser un deber administrativo el ejercicio de esta potestad de revocación si surge una nueva doctrina jurisprudencial –en cualquier instancia– favorable al obligado tributario que debiera comportar la declaración de nulidad de todos los actos que se hallen en situaciones idénticas.

produciendo efectos erga omnes, para todos los afectados por ese mismo acto (esa Ponencia de Valores), hayan recurrido o no¹⁴. De este modo, para que esa declaración de nulidad afecte a titulares catastrales que no han recurrido, no será necesario que impugnen, o hayan impugnado, la Ponencia de Valores.

Cuestión distinta es que el recurrente haya solicitado, además, el reconocimiento de una situación jurídica individualizada (art. 31.2 LJCA), por ejemplo, la devolución de los tributos indebidamente ingresados en virtud de una liquidación o autoliquidación tributaria exigida aplicando los valores catastrales que traían causa de esa Ponencia de Valores. En este caso, la misma congruencia exigida a la sentencia estimatoria comporta dicho reconocimiento, con la adopción de las medidas necesarias para el pleno restablecimiento del derecho del recurrente –artículo 71.1.b) LJCA–, pero con los efectos limitados a las partes –según

resulta del artículo 72.3 LJCA–, sin que ese derecho a obtener la devolución tributaria se extienda a terceros que no recurrieron.

No está de más advertir que no sería necesario, incluso, que el recurrente ejercitara la pretensión de devolución de las cantidades ingresadas mientras no se modifique la orientación mantenida por la Sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 2006, dictada en un Recurso de casación en interés de Ley nº 41/2005. Dicho pronunciamiento sostiene que tales efectos anulatorios se extenderían a los actos administrativos posteriores que trajeran causa de la Ponencia de Valores aunque no hubieran sido impugnados, pero anudó los efectos retroactivos de esa anulación únicamente a los recurrentes afectados. En ella se afirma:

“ante un fallo firme en la fase de gestión catastral en relación a la elaboración de la Ponencia, la Administración Municipal ha de estar y pasar por la correspondiente declaración, llevándola sin más a su puro y debido efecto, en cuanto a los *recurrentes afectados*, al no existir ninguna necesidad de impugnar simultáneamente la asignación de los valores catastrales, por haberse recurrido el acuerdo de la aprobación de la ponencia de que traen causa, y extenderse los efectos estimatorios de esta última impugnación a todos los actos posteriores” (F.j. séptimo).

14 Así, según la STS de 7 de noviembre de 1997, RJ 1997, 9660, la expresión «personas afectadas del art. 86.2 de la antigua Ley Jurisdiccional de 1956, equivalente al art. 72.2 de la nueva Ley 29/98», sólo permite comprender a los que son sujetos destinatarios de la declaración de voluntad administrativa, teniendo su más genuino campo de aplicación en los actos plurales con dos o más destinatarios concretos, o en los actos generales con una pluralidad indeterminada de sujetos, cuya nulidad ha sido declarada por la sentencia, en virtud de una previa impugnación de uno de ellos, en cuyo caso los demás pueden beneficiarse en fase de ejecución de los efectos de la nulidad, sin acudir a otro proceso”.

Con idéntica orientación se pronunció, también, la Sentencia TSJ Cataluña nº 1205/2005, de 3 de noviembre de 2005, Rec. n.º 71/2005, referida al IBI:

“(…) En segundo lugar, ha de estimarse errónea la tesis en virtud de la cual no procede la devolución de ingresos indebidos respecto de una liquidación por IBI que no se impugnó (o que se hizo por un cauce inadecuado, como en el presente caso) cuando se anulan o alteran los valores catastrales aplicados. No hay, en efecto, ninguna necesidad de impugnar simultáneamente las liquidaciones tributarias por IBI (y lo mismo ocurre con las del IAE) cuando se impugnan los actos catastrales o censales de que traen causa, pues los efectos estimatorios de estas últimas impugnaciones se extenderán a aquellas liquidaciones, dando lugar a las correspondientes devoluciones de ingresos indebidos. (...)”

Quinto. En definitiva, la solución correcta a supuestos como el enjuiciado (o a aquellos en que se invoca la prescripción) es la que actualmente recoge el art. 224.1 III LGT/2003: «Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos».

Es cierto que, en la práctica, este sistema produce muy indeseables efectos, porque el sistema impugnatorio vigente determina que la impugnación de los actos catastrales o censales se demore mucho más tiempo que la impugnación de los actos liquidatorios. Ello obliga, si se quiere obtener la suspensión de las liquidaciones, a impugnar éstas, en recursos condenados al fracaso, y finalmente ingresarlas hasta que se resuelva la impugnación de acto catastral o censal. En ese momento, sin embargo, el texto del art. 224.1 III LGT/2003, se producirá, en su caso, una trascendental consecuencia: si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, ha de realizarse la correspondiente devolución de ingresos.

Por otra parte, esta Sala ya ha declarado en el recurso núm. 1390/2000 que se confunde frecuentemente la firmeza con la ejecutividad, que por cierto es la que permite girar liquidaciones aun en el caso de impugnarse los actos censales (cfr. el art. 224.1, párrafo tercero, de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que recoge el criterio aplicable con anterioridad). Y de idéntica y la misma manera en que la impugnación de los actos censales no impide su ejecutividad y girarse así las correspondiente liquidaciones, la anulación por el TEAR competente de esos actos censales, conlleva la nulidad de las liquidaciones y la devolución, en su caso, de lo indebidamente ingresado, y ello con carácter inmediato e incluso retroactivo, sin esperar a la firmeza definitiva, en virtud de la propia ejecutividad de la resolución económico-administrativa y a salvo de lo que se acuerde como medida cautelar, lo que no es el caso. Lo contrario parte de una inadmisibile desigualdad entre las partes, pretendiendo al unísono la ejecutividad de las resoluciones favorables, con independencia de su firmeza, y la no ejecutividad de las desfavorables, invocando aquí la no firmeza, lo cual es contrario a todos los principios jurídicos. En definitiva, anulados los actos censales por el TEAR, y a salvo lo que pudiera acordarse cautelarmente, esa anulación es ejecutiva, no obstante su impugnación jurisdiccional por el ente administrativo acreedor del IAE, por lo que debe acordarse imperativamente y de oficio la anulación de las liquidaciones anteriores acordes con el acto censal anulado, con devolución de lo indebido ingresado y de sus intereses o gastos de avals, así como girar las sucesivas liquidaciones de acuerdo con lo que resulte de la anulación de

tales actos censales, todo ello sin perjuicio de lo que proceda para la hipótesis de estimación del recurso contencioso-administrativo.

Por tanto, añadimos ahora, lo que no resulta de recibo es acogerse al sistema legal que permite el cobro de las liquidaciones no obstante la impugnación de los actos censales o catastrales de que traen causa y pretender luego inaplicar la consecuencia ineludible de tal sistema (tan favorable a las Administraciones tributarias locales), esto es, la devolución de ingresos indebidos cuando la resolución de aquella impugnación afectase al resultado de la liquidación abonada. De producirse el resultado que preconiza aquí la Administración tributaria local no habría otro remedio que sostener como constitucionalmente obligada la suspensión del cobro de las liquidaciones siempre que se impugnaran los actos catastrales o censales, pues de no hacerse se produciría, de acuerdo con tal resultado erróneo, la pérdida de la finalidad de la reclamación (cuyo sentido favorable sería írrito) con la correspondiente producción de daños y perjuicios de imposible reparación.

En suma, la firmeza de las liquidaciones por IBI en absoluto supone un obstáculo para que, anulados los valores catastrales en que se basaron, conlleve la oportuna devolución de ingresos indebidos (en el caso, por el exceso entre la aplicación de unos u otros valores catastrales, conforme se señala por el TEARC), y ello siempre que se pida, como es el caso, dentro de los cuatro años siguientes (antes de 1 de enero de 1999, cinco años) a la firmeza de la anulación de los valores catastrales.

Así lo disponía el artículo 110.4 REPREA (Real Decreto 391/1996) de aplicación al caso, en el que se daba por supuesto que como consecuencia de la estimación de la reclamación haya que devolver cantidades ingresadas indebidamente, y así lo dispone ahora el repetido art. 224.1 III LGT/2003, que no hace sino aclarar la misma cuestión".

Hubo un tiempo en que, para evitar que aquellos que no hubieran recurrido no resultaran beneficiados por la decisión judicial, los artículos 110 y 111 LJCA abrieron una puerta, en materia tributaria, a favor de la extensión a terceros de los efectos de la situación jurídica individualizada reconocida por la Sentencia; previsión que mereció grandes alabanzas doctrinales, dada su aplicabilidad en los denominados "actos tributarios masa" cuando la mayoría de los afectados no había recurrido contra ellos. Sin embargo, es bien conocido que su virtualidad jurídica se enervó radicalmente al introducirse, por la LO 19/2003, en el art. 110.5.c, la imposibilidad de ejercitarla "si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo"¹⁵. Previsión cuya finalidad era clara: "atajar la polémica que su inicial redacción había levantado en el extremo, precisamente, de que tal «extensión de efectos» pudiera favorecer a quien «consintió», por no haberlo impugnado, el acto administrativo", según puso de relieve la STS de 7 de junio de 2005, Rec. nº 2492/2003.

15 Esta doctrina ha sido asumida por el Tribunal Supremo, al hilo de la impugnación de actos "masa" en el ITPAJD, en las Sentencias de 4 de julio de 2011, Rec. nº 3270/2009 y de 20 de octubre de 2011, Rec. nº 3531/2009 y posteriores.

Como se apreciaba, esta exigencia de que no haya sido consentida la actuación administrativa supone una limitación, la mayoría de las veces infranqueable, para lograr la aplicabilidad de la extensión de efectos¹⁶. No obstante, como refleja Menéndez Pérez¹⁷, la dicción literal de la letra c del apartado 5 del art. 110 LJCA permitiría el ejercicio de esta acción de extensión de efectos en dos supuestos que, entendemos, también resultarían de aplicación en la materia que estamos tratando:

- › a quien, no existiendo una resolución administrativa que le afectara, no se hubiera dirigido a la Administración para que le fuera reconocida la situación jurídica individualizada que ahora pretende extender a su favor –v.gr. la persona que no había sido propietaria del bien inmueble, no afectándole en ese momento la aprobación de la Ponencia de Valores ni se le había notificado el valor catastral, pero que adquiere el bien con posterioridad, antes de su anulación por el Tribunal-.
- › a quien, habiendo impugnado judicialmente la negativa de la Administración a aplicarle los efectos de esa situación jurídica individualizada, se hubiera inadmitido el recurso, o hubiera terminado por desistimiento o transacción, pues, en estos casos, no existiría, propiamente, cosa juzgada.

En el caso que analizamos, podría aplicarse este precepto si una resolución o Sentencia hubiera declarado la nulidad de una Ponencia de Valores y admitido la solicitud de devolución de lo indebidamente ingresado, y otro contribuyente tuviera interpuesto, pendiente de resolución, otro recurso solicitando también dicha nulidad y la solicitud de lo ingresado –en este caso, coinciden las mismas circunstancias fácticas y las mismas pretensiones jurídicas-.

Sin embargo, esta situación jurídica no suele ser frecuente, siendo usual que ni la Ponencia de Valores ni la valoración catastral se hayan recurrido. Entonces, una vez que se reconoce que una Resolución administrativa o Sentencia judicial ha declarado la nulidad de una Ponencia de Valores y que, en adelante, como la misma ha sido expulsada del ordenamiento jurídico, no debe seguir aplicándose ni justificar ningún ingreso tributario, ¿cómo lograr que los efectos de esa nulidad se apliquen, también, a los que no han recurrido y, en su caso, éstos puedan obtener la devolución de lo ingresado con base en ese pronunciamiento judicial?

En primer lugar, debemos distinguir el caso en que el obligado tributario ha autoliquidado un tributo con base en los valores catastrales notificados a raíz de la Ponencia de Valores declarada nula, aunque él no haya sido quien ha recurrido contra esa Ponencia.

En este caso, consideramos jurídicamente factible la posibilidad de instar la rectificación de la autoliquidación aunque no se hubiera recurrido contra la Ponencia ni contra los valores catastrales, con un límite temporal en cuanto al alcance de dicha rectificación: podrán rectificarse todas aquellas autoliquidaciones que se sitúen

16 Como esta exigencia se recogía inicialmente en el Proyecto de Ley de la Jurisdicción, pero fue suprimida, no faltaron pronunciamientos que criticaban duramente dicha supresión, y que podemos traer a colación ahora que ha vuelto a ser introducida. Así, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*. Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 977, se afirma que: “Permitir la extensión de efectos cuando median actos administrativos firmes e incluso ha podido transcurrir el correspondiente plazo prescriptivo supone proclamar y procurar la defunción sin paliativos del principio de seguridad jurídica. Bastará que un solo particular de un amplio o amplísimo colectivo reclame y obtenga muchos años más tarde sentencia favorable para que todos los demás puedan beneficiarse de la medida, incluso aunque sus derechos se encuentren de largo precritos”.

17 MENÉNDEZ PÉREZ, S., en la obra colectiva *Contencioso-administrativo. Comentarios y Jurisprudencia*. Coordinador S. Martínez-Vares García, Sepin, Madrid, 2010, pág. 1345.

dentro del plazo de prescripción de 4 años. Por tanto, si se anula la Ponencia de valores y el contribuyente ha presentado una autoliquidación del Impuesto sobre Plusvalía municipal, por ejemplo, tres años antes, o, incluso, ha autoliquidado el IRPF tomando como referencia el valor catastral en la imputación de rentas inmobiliarias, aunque no hubiera recurrido contra la Ponencia de Valores ni contra los valores catastrales, podría instar la rectificación de la autoliquidación tributaria, en ese plazo de prescripción, con base en la anulación de la Ponencia de Valores catastrales -arts. 120.3 y 221.4 LGT-.

En efecto, concretamente, el artículo 122.3 LGT dispone:

3. "Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad".

Por su parte, el artículo 221.4 de la LGT también se determina que:

4. " Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley".

Y el artículo 126.2 del citado Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, regula el "procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones", estableciendo que:

2. "La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente".

Cuando de lo que se trata es de analizar la posible devolución de los tributos liquidados por la Administración que habían tomado como referencia el valor catastral dictado como consecuencia de la aplicación de la Ponencia declarada nula, hay que diferenciar diversas situaciones jurídicas.

Así, si el obligado tributario no ha recurrido contra la Ponencia de Valores, pero sí que lo ha hecho contra el valor catastral, y el recurso todavía no ha sido resuelto con Sentencia firme, entendemos que la resolución o Sentencia que se pronuncie sobre dicho valor catastral debe atender a la declaración de nulidad de la Ponencia, resultando procedente la declaración inmediata de nulidad del valor catastral. Y, además, con base en la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2006, dictada en un Recurso de casación en interés de Ley nº 41/2005, tal nulidad debe implicar la nulidad de las liquidaciones tributarias anudadas a esa Ponencia y a ese valor catastral, aunque no hayan sido recurridas.

Sin embargo, el caso más problemático y más frecuente es aquel en que el obligado tributario no ha recurrido contra la Ponencia de Valores, ni contra el valor catastral, ni, quizás, contra la misma liquidación tributaria –es decir, se trata de actos administrativos consentidos y firmes-, y, sin embargo, pretende la devolución de los tributos liquidados administrativamente desde que entró en vigor dicha Ponencia de Valores que ha sido declarada nula.

La solución dista mucho de estar clara.

Si atendemos a la normativa tributaria, el fundamento para materializar esa devolución de lo ingresado a raíz de una liquidación tributaria únicamente podría encontrarse en la remisión que el artículo 221.3 LGT -cuando establece el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos si el acto de aplicación de los tributos en virtud del cual se efectuó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza-, realiza a los artículos 216, en sus apartados a) y c), y al artículo 217 LGT.

No podemos dejar de referirnos, como primera posibilidad, por quimérico que parezca¹⁸, al caso en que la Administración tributaria declare la revocación de todos los actos de liquidación tributaria recaudados con base en la Ponencia de Valores catastrales declarada nula.

De hecho, si se conviene en que la Ponencia de Valores tiene la naturaleza de acto administrativo que se dirige a una pluralidad indeterminada de destinatarios, y que sirve de punto de partida para una fase de gestión catastral, que tiene como destino, inescindible, una fase de gestión tributaria que finaliza con una liquidación que trae causa inmediata de aquella Ponencia de Valores, lo lógico y coherente sería que el órgano administrativo beneficiado económicamente por un ingreso amparado en un acto administrativo con destinatarios plurales, expulsado del ordenamiento jurídico por contrario a Derecho, ejercitara, de oficio, la potestad de revocación de los actos de aplicación de los tributos amparados en esa declaración de nulidad.

En este sentido, el artículo 219 LGT¹⁹ permite la revocación de oficio –o previa instancia del interesado, que ni le vincula ni condiciona, aunque si es denegada por motivos de fondo, podría acudir a los Tribunales-, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción, de aquellos actos administrativos dictados en beneficio de los interesados cuando el órgano administrativo estime que infringen manifestamente la Ley o cuando circunstancias

Una razón más para que sea la Administración favorecida por el ingreso tributario la que dé un paso adelante para su devolución –pues hay que recordar que el interesado únicamente puede instar dicha revocación, pero tal petición puede ser inadmitida por el órgano administrativo-.

18 Sin embargo, coincidimos con GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Cizur Menor, 2005, págs. 47-48, cuando afirma que "Es aconsejable la posibilidad de una utilización amplia de la revocación, en primer lugar, por ser el Derecho Tributario un *ordenamiento de injerencia*, donde la presencia de actos de gravamen es la regla y la necesidad de revocar en beneficio del particular una situación muy habitual. Y, además, por las posibilidades que ofrece la revocación como instrumento para evitar conflictos innecesarios o poner fin a los ya existentes".

19 El artículo 219 LGT establece: "1.La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados".

sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado²⁰.

Respecto del primer supuesto –actos que infringen manifiestamente la Ley–, la alusión a que la infracción sea manifiesta y a que se trate de una norma legal podrían suponer limitaciones a su aplicabilidad al caso que enjuiciamos, dado el carácter de acto administrativo de la Ponencia de Valores catastrales. No obstante, también pueden encontrarse opiniones que flexibilizan los requisitos del art. 219 LGT, como hace García Novoa²¹, realizando una interpretación correctora para subsumir toda infracción relevante del ordenamiento jurídico, sin limitarla al caso de normas legales. Y, en este caso, es verdad que la Ponencia de Valores no tiene la condición de norma legal, ni siquiera reglamentaria según el TS, pero es un acto administrativo singular en el sentido de que tiene un sinfín de destinatarios que, en la mayoría de ocasiones, ni les ha sido posible conocer fehacientemente que se ha aprobado dicha Ponencia y qué significa y qué consecuencias tiene lo que en ella se establece.

El segundo supuesto, el de concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, es evidente su redacción imprecisa y “oscura”²², y, por ende, acabará siendo la jurisprudencia la que tenga que pronunciarse en cada caso concreto sobre su aplicabilidad o no; lo que, de suyo, no favorece la seguridad jurídica.

20 No son nada frecuentes los casos en que los Tribunales analizan el uso que la Administración hace de esta potestad. No obstante, podemos traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de mayo de 2011, Rec. nº 2411/2008, y la alusión que a ella hace la STSJ Andalucía –Sevilla– nº 495/2013, de 11 de marzo, cuando reflejan que resulta de aplicación: “2ª) Cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto impugnado, que tendrá su mayor aplicación en los supuestos denominados de “ilegalidad sobrevenida”, como es el que surge de la impugnación de una liquidación sin haber recurrido la sanción impuesta en procedimiento separado, en el supuesto de que aquella tenga éxito o en el caso de ser recurribles sólo uno de los actos”. También podemos traer a colación la STSJ Cataluña, nº 719/20013, de 26 de junio, Rec. nº 562/2010, en la que se afirma que: “La introducción de la revocación en la LGT fue justificada así en el Informe previo de 2001 a la misma: «Uno de los aspectos más novedosos tratados por la Comisión es el de la posibilidad de regular la revocación de los actos tributarios contrarios a la Ley y que perjudican al contribuyente. Se trata de permitir eliminar del ordenamiento jurídico determinados actos que, aunque firmes, infringen la Ley, pero no de forma manifiesta. No obstante, es preciso advertir que, de manera simultánea, hay que evitar que este procedimiento especial se convierta en una nueva posibilidad de recurso a la que acuda todo aquél que ha dejado transcurrir los plazos ordinarios de impugnación. (...) es cierto que el cumplimiento de tales requisitos (incapacidad absoluta que daba derecho a disfrutar de un beneficio fiscal y no se tuvo en cuenta en la liquidación) no se acreditó en el procedimiento de gestión y que no se recurrió en su momento la liquidación. Sin embargo, el resultado final no consiste en una ilegalidad ordinaria y sin especialidad alguna, en que está excluida la revocación, pero sí en «una situación de injusticia “cualificada”, que debe ser eliminada a través de la revocación» en los copiados términos del Informe de la Comisión redactora del anteproyecto de la LGT. Siendo esto así, sobre el principio de firmeza ha de prevalecer el de justicia, que excluye del íntegro gravamen en el caso en que concurra, indubitada y manifiestamente, un supuesto legal de reducción, aunque no se haya invocado y acreditado, ya sea por ignorancia iuris o por error, en el momento procedimental oportuno”.

21 GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*. Op. cit., 2004, pág. 46. Orientación acogida por SAUCEDO DELGADO, A., Y LADO CASTRO-RIAL, C., *Manual de revisión de actos en materia tributaria*. Aranzadi, Ministerio de Justicia, Madrid, 2006, pág. 302, quienes también consideran que no se trata de facultar a la Administración para utilizar su autotutela con el objeto de revocar un acto administrativo declarativo de derecho, sino de revocar un acto de gravamen

22 Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Los motivos de revocación en la nueva Ley General Tributaria: especial referencia a la indefensión”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Tomo I, Lex Nova, IEF, 2005, pág. 1153, quien pone de manifiesto que la redacción de este precepto tenía una finalidad, como se desprende de la justificación de la enmienda incluida en la tramitación legal: incluir los supuestos en los que la ilegalidad de la sanción se revela al anularse la liquidación, o aquellos casos de descoordinación entre órganos. Ahora bien, añadimos nosotros, si ello era así, hay que concluir que la redacción no fue la oportuna.

De nuevo coincidimos con García Novoa²³, cuando considera que lo determinante es que el acto devenga improcedente de modo sobrevenido; esto es, que concurran circunstancias nuevas que pongan de manifiesto la improcedencia de haber dictado ese concreto acto tributario; bien sean hechos o circunstancias nuevas u objeto de nuevo conocimiento, bien sean circunstancias jurídicas siempre que afecten a una situación particular –como exige el precepto–.

No obstante, es fácil advertir que son muchas las imprecisiones del citado artículo, muchas de ellas impropias de un precepto legal. De hecho, ¿qué podemos entender por “circunstancias”, o por “improcedencia” del acto?

Pues bien, García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández aluden a que esta previsión es un “régimen particular encomiable, que será aplicable, en aplicación del principio de buena fe, por ejemplo, si se consolida una interpretación de una norma tributaria contraria a la aplicada anteriormente y más gravosa”²⁴; obviamente, en este caso se trata de una causa jurídica sobrevenida.

Por nuestra parte, aun siendo conscientes de que el TC y la jurisprudencia²⁵ se muestran abiertamente contrarios a la revisión de actos firmes y consentidos en caso de inconstitucionalidad de normas tributarias²⁶, también consideramos que debiera ser un deber administrativo²⁷ el ejercicio de esta potestad de revocación si surge una nueva doctrina jurisprudencial –en cualquier instancia– favorable al obligado tributario. Y este podría ser el caso, por ejemplo, de la nulidad de una disposición de carácter general o de un acto administrativo con efectos para una pluralidad de destinatarios indeterminados, como es la anulación de una Ponencia de Valores, si dicha anulación es firme y no cabe ulterior recurso contra ella.

Además, la propia dicción del precepto no exige que el acto administrativo que se revoca sea ilegal, sino que basta con que sea “improcedente”. Lo que, de mantener una interpretación maximalista, podría justificar la

23 GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 48 y ss.

24 GARCÍA DE ENTERRÍA, E., Y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*. Civitas, Madrid, Vol. I, 15ª Edición, 2011, pág. 693.

25 Incluso, es necesario advertir que algún pronunciamiento judicial se manifiesta contrario a tal posibilidad de revocación de los actos firmes de liquidación tributaria cuando una norma ha sido expulsada del ordenamiento tributario interno por contraria al ordenamiento comunitario. Así, por citar un ejemplo, la Sentencia del TSJ de Andalucía –Granada–, nº 2807/2013, de 7 de octubre, basándose, por una parte, en que no puede afirmarse que exista una infracción manifiesta de la Ley si la violación del ordenamiento jurídico no es patente –es decir, que no admita o suscite dudas–, y, según el Tribunal, la disquisición jurídica distaba de estar clara cuando fue necesario un pronunciamiento judicial ante una cuestión polémica y la postura de la Administración tributaria, a pesar de ser anulada por el TJCE, no incurrió en una infracción evidente, patente o manifiesta sino que tenía una base legal. Y, por otro lado, considera que tampoco existió una circunstancia sobrevenida que pusiese de manifiesto la improcedencia del acto dictado, puesto que el debate ya estaba suscitado, y por tanto no era posterior o sobrevenido al dictado de la liquidación, debiendo haber impugnado, en tiempo y forma, las liquidaciones. Con idéntica orientación, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2013, del TSJ de Extremadura, nº 203/2010, de 11 de marzo, y numerosas Sentencias del TSJ de Asturias –por todas, la nº 197/2009, de 13 de febrero–.

26 De hecho, PALAOTABOADA, C., “El procedimiento de revisión y de reclamación de actos tributarios”, *XXV Congreso AEDAF*, AEDAF, Madrid, 2004, pág. 255, considera improcedente la posibilidad que defendemos, pues considera que ello obligaría a revisar “todos los actos en que dicho criterio se hubiese aplicado. Admitirlo significaría dejar en suspenso la eficacia del acto durante el plazo de prescripción durante el cual es posible la revocación, originándose una intolerable inseguridad jurídica. No se ha llegado a tanto, ni siquiera, como es sabido, en relación con las Sentencias del Tribunal Constitucional. Evidentemente, no será posible a fortiori la revocación por un mero cambio de criterio del órgano que dictó el acto”.

27 Es considerado también un deber administrativo por MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La revocación en materia tributaria*. Iustel, Madrid, 2006, pág. 67, afirmando, en pág. 68, que “el principio de seguridad jurídica no puede impedir una actuación administrativa favorable al administrado”.

revocación aunque el acto no fuera contrario a derecho pero fuera inoportuno su mantenimiento –conclusión que, entendemos, sería demasiado flexible y generaría mucha inseguridad jurídica-.

En definitiva, consideramos, como sostiene Eserverri Martínez, que resultará procedente la revocación “una vez que se haya dictado el acto de aplicación del tributo y siendo de apreciar, pese a ello, hechos sobrevenidos, coyunturales, que lo hacen inválido. Por lo tanto, tratándose, ya de un acto definitivo o, incluso, que ha ganado firmeza por haber sido consentido por el interesado, si antes de que transcurra el plazo de prescripción tributaria acaece un evento que, afectando a una situación jurídica particular, pone en evidencia que el referido acto administrativo no procedía dictarlo en los términos en que se ha hecho y respecto de la persona a la que se refería, la Ley abre la posibilidad de que sea revocado, atendiendo, exclusivamente, a la razón coyuntural sobrevenida”²⁸.

El por qué de esta solución es bien clara. Revisando todas las situaciones jurídicas semejantes, se lograría la justicia material y se dispensaría un trato igual a todos los afectados –que es una de las exigencias propias de la revocación-, y, como recalca García Novoa, la revocación funcionaría como una vía complementaria de la extensión de efectos de sentencias firmes a quienes no hubieran sido parte del proceso -artículo 110 LJCA-, sobre todo, tras la entrada en vigor de la LO 19/2003, que impide esa posibilidad en el caso de actos firmes o consentidos²⁹.

Además, entendemos que, en el caso que analizamos, no se produciría ni una dispensa de tributación no permitida por las normas tributarias, ni tal revocación podría considerarse contraria al principio de igualdad –siempre que afectara a todos los titulares de bienes inmuebles afectados por esa nulidad de la Ponencia de Valores catastrales-, ni tampoco al interés público –¿acaso el mayor interés público no es el que se cumpla la Ley y el Derecho, y se restablezca el orden jurídico perturbado, devolviendo las situaciones jurídicas a su origen prístino?- ni al ordenamiento jurídico. Es más, si la Administración tiene la facultad de declarar lesivo un acto favorable al contribuyente –v.gr. una devolución de ingresos tributarios-, ¿por qué no va a poder

28 ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La revocación de los actos tributarios”, *Quincena Fiscal*, nº 3-4, 2005, pág. 13. Por su parte, CALVO VÉRGEZ, J., *La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental*. Aranzadi, Cizur Menor, 2009, pág. 81, considera que tras la modificación de la LGT 58/2003, un cambio jurisprudencial podría considerarse como circunstancia sobrevenida a efectos de que la Administración pudiera revocar los actos anteriores similares firmes, no habiendo prescrito todavía el derecho a la devolución. ROZAS VALDÉS, J. A., “Revocación tributaria”, *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson-CEU, Madrid, 2007, pág. 573, considera aplicable la revocación en estos casos de jurisprudencia consolidada, citando el supuesto de la no sujeción a IVA de los servicios de gestión tributaria que los registradores prestan a las Comunidades Autónomas en materia de impuestos patrimoniales, pues, aunque ha sido reconocido por la práctica totalidad de la jurisprudencia, la Administración seguía empeñada en girar liquidaciones por tal concepto.

29 Con razón afirmaba MARTÍN QUERALT, J., “Vientos de fronda en la extensión de efectos de sentencias firmes. Reaparecen los actos consentidos... pese al Tribunal Constitucional”, TF, nº 169, 2004, pág. 6, a raíz de esta modificación legal, “Vamos a tener que hablar mucho de los actos consentidos. De los que causan estado. De momento la doctrina del acto consentido le ha ganado la partida al principio de igualdad”. Y trae a colación este autor la opinión de MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria”, *Ponencia presentada a la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Madrid, 2004, cuando afirma: “en particular, es de desear que la puesta en práctica de la técnica de la revocación no se condicione a la carencia de firmeza del acto de liquidación, ante lo cual no cabe formular pronóstico optimista alguno, dado lo acontecido con la “extensión de los efectos de las sentencias dictadas en materia tributaria por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al haberse restringido lo inicialmente expuesto por el art. 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, por la normativa de posterior aparición”. Trabajo publicado en *Impuestos*, T. II, 2004, en cuya página 290 y ss., admite que “la Resolución o Sentencia posteriores al acto administrativo de cuya revocación se trate será lo que permita constatar la improcedencia, lo cual permitirá poner en funcionamiento el instituto de la revocación, siempre que concurren los demás requisitos contemplados en la norma”.

declarar la revocación de otro acto, aunque sea desfavorable al órgano administrativo –como una liquidación tributaria–?

De lo contrario, deberíamos convenir en que, en el caso que nos ocupa de revisión de Ponencias de valores y actos catastrales, la configuración legal de la distinción entre gestión catastral y tributaria y sus conocidas consecuencias en el complejo sistema de recursos –denunciada por el Tribunal Supremo y la doctrina³⁰, pero asumida por el Legislador–, así como la desconexión jurídica entre una y otra cuando de la nulidad se trata, acabaría suponiendo un obstáculo, insalvable, para que la Administración cumpla con el ordenamiento jurídico. Esa regulación normativa del modo dual de gestión catastral-tributaria sería la causa principal que justificaría que acabasen perpetuándose actos contrarios a Derecho. Y, en definitiva, permitiría que la Administración que ha visto censurada su actuación acabe siendo la principal beneficiada de su incumplimiento.

Además, estimamos que, razones de pura lógica jurídica, auspician la conclusión de que las entidades públicas afectadas procedan, *motu proprio*, a la revocación de aquellas liquidaciones tributarias dictadas con base en esa Ponencia de Valores declarada nula. De lo contrario, por una parte, se estaría bendiciendo, no sólo la práctica inanidad jurídica de los pronunciamientos de nulidad en estos casos –por mor del sedicente sistema de recursos en esta materia catastral–, sino que se estaría dando carta de naturaleza al enriquecimiento injusto de la Administración. Y, por otra parte, se estaría admitiendo que la revocación es, no ya una potestad discrecionalmente ejercitable por el órgano administrativo sin mayores ataduras que su libérrima voluntad –lo que consideramos que no puede admitirse–, si no sujeta a un arbitrario albedrío administrativo. Y, obviamente, ambas conclusiones debieran ser jurídicamente inadmisibles.

Y, por último, una razón más para que sea la Administración favorecida por el ingreso tributario la que dé un paso adelante para su devolución –pues hay que recordar que el interesado únicamente puede instar dicha revocación, pero tal petición puede ser inadmitida por el órgano administrativo–.

Con buena lógica se mantiene, también por los Tribunales de Justicia –cfr. Sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 2006, Rec. Casación en interés de Ley nº 41/2005–, que, ante la impugnación de un acto administrativo de la fase catastral, no es necesario que el recurrente impugne, también, cada año, los actos de liquidación tributaria que traigan causa de aquel, porque, en caso de ver estimado el recurso, tal declaración alcanzará a dichas

30 Vid. MARTÍN QUERALT, J., “Gestión compartida, inactividad de la Administración y prescripción en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, TF, nº 187, 2006, pág. 4 y ss.

liquidaciones y los ingresos deben ser devueltos³¹. Ello, en el ámbito de las Ponencias de Valores, supone otorgar plena razón a cuanto afirmó la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, nº 565, de 24 de mayo de 2010, Rec. nº 1044/2008: al anularse una Ponencia de Valores catastrales “la consecuencia –por derivación- no puede ser otra que la de anulación de los valores catastrales que proceden directamente de la precitada Ponencia anulada, ello en atención a la consabida regla jurídica relativa a que la anulación de un acto administrativo provoca, como consecuencia derivada, la anulación de los demás actos que de él traen causa”.

Es cierto que, en esos casos, el contribuyente ha adoptado una posición activa en contra del acto administrativo, lo que no sucede cuando se aquieta y consiente, y el acto deviene firme. Pero también debiera tenerse presente la especialidad de la materia, la falta de seguridad jurídica que genera la simple publicación del anuncio de la aprobación de una Ponencia de Valores, la complejidad del sistema de recursos –con una concatenación de actos de gestión catastral y gestión tributaria, que caminan entrelazados, aunque siguen vías de impugnación divergentes-, la imposibilidad de suspender la aplicación de la Ponencia de Valores o de los valores catastrales recurridos –lo que comportará una retahíla de actos de liquidación tributaria subsiguientes- para admitir una consecuencia inmediata en caso de anulación de la Ponencia de valores o del valor catastral: la obligación del órgano administrativo beneficiado por una actuación contraria a Derecho de dar un paso al frente y restablecer el orden jurídico perturbado, se haya recurrido, o no, contra esos actos administrativos de gestión catastral que justifican la liquidación tributaria.

Ante estos argumentos de justicia material, se ha mantenido, con base en el principio de igualdad y de seguridad jurídica, que no puede tratarse jurídicamente igual a quien acudió a los Tribunales solicitando la nulidad de una Ponencia de Valores que quien no lo hizo; y que tampoco puede hacerse de peor condición a quien ha recurrido y ha visto desestimada su pretensión de nulidad de la Ponencia de Valores con Sentencia firme que a quien la

31 La Sentencia del TSJ Canarias (Las Palmas) nº 672/2009, de 18 de diciembre de 2009, Rec. nº 157/2008, afirma: “la conclusión que en este proceso hemos alcanzado, esto es, la ilegalidad del valor catastral de la finca en cuestión, trae como consecuencia ser indebidos los ingresos de las deudas tributarias calculadas con arreglo a esa ilegal base imponible, sin que, de conformidad con la doctrina jurisprudencial, pueda justificarse un eventual rechazo al reintegro de las sumas abonadas en una pretendida prescripción «del derecho a la devolución» por el transcurso de 4 años desde que se efectuó el ingreso”. En un caso en que el contribuyente impugnó el valor catastral y las liquidaciones del IBI, la Sentencia TSJ Comunidad Valenciana nº 542/2011, de 18 de mayo de 2011, Rec. nº 12/2011, desestima el recurso relativo a las liquidaciones de IBI, aunque puntualiza que “sin perjuicio de su derecho a obtener la anulación de las liquidaciones tributarias o a la devolución de su importe, en su caso, si se anulara el valor catastral que le sirve de necesario antecedente”. Y, asimismo, esa misma solución ha sido asumida por la Sentencia TSJ Madrid nº 2148/2008, de 11 de diciembre de 2008, Rec. nº 1016/2008, ha afirmado que “el pronunciamiento que pueda efectuar el TEAC sobre la valoración catastral no afecta ahora a la legalidad de la liquidación, sin perjuicio de que si la reclamación fuese favorable a la parte actora procediese la devolución de lo indebidamente cobrado, «que en su momento, constituirá otro procedimiento administrativo con el resultado que corresponda...»”. Este mismo Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha mantenido, también, en la Sentencia de 14 de enero de 2002, Rec. nº 1137/1998, que “es considerable la afirmación de los demandantes de que tienen impugnados los valores ante los órganos estatales competentes. Siendo así, a los resultados de lo que aquéllos resuelvan, o después los Tribunales, habrá de estar el Ayuntamiento, cuyas liquidaciones quedarían afectadas por unas eventuales modificaciones de las respectivas bases imponibles; pero, mientras tanto, el artículo 70.5 de la LHL dispone la ejecutoriedad de la base impugnada”. Con idéntica orientación se pronunció la Sentencia TSJ de la Comunidad Valenciana nº 322/2010, de 31 de marzo de 2010, Rec. nº 422/2008, establece que “no deberá estimarse la pretensión de la demanda de que se acuerde por esta Sala la devolución de los recibos del IBI abonados por el contribuyente como consecuencia del alta catastral de su inmueble, pues como se ha expuesto anteriormente, se trata de actos de gestión tributaria que afectan a otra Administración (el Ayuntamiento de Onil) y que suponen otras vías impugnatorias, sin por ello poder decidir esta Sala una cuestión ajena a la gestión catastral, sin perjuicio del derecho del actor a solicitar de la Administración local la devolución de los ingresos indebidamente realizados por un tributo, el IBI, cuyo valor catastral ha sido anulado”. Asimismo, la Sentencia TSJ Comunidad Valenciana de 26 de enero de 1999, Rec. nº 1006/1996, estableció que: “Consecuentemente, es pertinente la anulación de las liquidaciones que sobre tales valores se giraron, pues ha dejado de producirse el soporte fáctico sobre el que las mismas se fundaban, esto es, que las liquidaciones originarias lo fueron sobre un valor catastral inferior al procedente y por ende debían ser giradas de nuevo conforme al valor resultante”. Orientación acogida por la Sentencia TSJ Comunidad Valenciana de 25 de enero de 2001, Rec. nº 1614/1995.

consintió desde su inicio y ahora pretende la devolución de lo ingresado. Incluso, también se ha alegado que resulta incuestionable, en estos casos, la aplicación del principio de conservación de actos firmes y consentidos -STS 31-10-1996, RJ 8481/1996-.

Como es fácil imaginar, a estos argumentos suelen atender los órganos administrativos para evitar la aplicación de la revocación, ni siquiera tras instarlo el afectado. Ante ello, ¿sería factible acudir a otra posibilidad jurídica?

Pues bien, como decíamos, el artículo 221.3 de la LGT, cuando establece el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos si el acto de aplicación de los tributos en virtud del cual se efectuó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, remite al artículo 217 LGT. Si atendemos al apartado 1, letra f), en el que se dispone la posibilidad de declarar nulo de pleno derecho "los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren derechos o facultades cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición".

Se ha puesto de manifiesto doctrinalmente –destacadamente, García de Enterría y T.R. Fernández³²– que dicho precepto –refiriéndose al art. 62.1.f Ley 30/1992, con idéntico contenido al art. 217.1.f)– pretendió incorporar aquellos casos en que se producía un acto presunto favorable al interesado por la aplicación de la doctrina del silencio positivo³³, sin que tuviera derecho a ello –sobre todo, en materia urbanística–, de ahí que se haya afirmado, como ha hecho Ruiz Toledano³⁴, que se trata de un supuesto poco frecuente en el ámbito tributario por la escasa importancia práctica que tiene la figura del silencio positivo.

Sin embargo, lo bien cierto y verdad es que no deja de ser una opinión que únicamente tiene en cuenta su pila bautismal en el ámbito administrativo general, pero que, estimamos, no atiende a la redacción del precepto para delimitar sus posibilidades de aplicación. O eso, o habría que cambiar el tenor literal del precepto para hacerle decir lo que, en realidad, no dice.

32 GARCÍA DE ENTERRÍA, E., Y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*. Op. cit., pág. 658 y ss, quienes recalcan que el art. 62.1.f Ley 30/1992 –de contenido idéntico– ha limitado el alcance del tipo legal a los actos favorables, desentendiéndose de los actos de gravamen viciados en sus requisitos esenciales. Estos autores se hacen eco de sendos Dictámenes del Consejo de Estado –nº 3336/2000, de 16 de noviembre de 2000, y nº 2897/2000, de 4 de octubre de 2000– en los que se recalca que para su apreciación se requiere, no sólo que se produzca un acto atribuido de derechos que se adquieren en virtud del mismo y que dicho acto sea contrario al ordenamiento jurídico, sino también que falten los requisitos esenciales para su adquisición, es decir, los presupuestos inherentes a la estructura definitoria del acto. En particular, procede subrayar que una interpretación amplia del supuesto del art. 62.1.f podría provocar –dada su potencial vis expansiva– una desnaturalización del régimen mismo de la invalidez de los actos administrativos, según estos autores.

33 De hecho, en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1992 se recoge, precisamente, tras referirse a la nueva regulación del silencio administrativo que "la citada regulación se complementa con la inclusión posterior, como supuesto de nulidad de pleno derecho, de los actos presuntos o expresos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición". Que ello sea así, obviamente, no significa, tampoco, que este tenga que ser el único supuesto en que resulte de aplicación esta previsión.

34 RUIZ TOLEDANO, J. I., *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*. La Ley, Madrid, 2006, pág. 157. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria. Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos*. CEF, Madrid, 2006, pág. 198 y ss.

Así, por ejemplo, Saucedo Delgado afirma que, en materia tributaria, el ámbito natural de aplicación de esta causa de nulidad es el campo del reconocimiento de beneficios tributarios, al referirse a los actos favorables -aunque, dado el tenor del art. 115.3 LGT, se reducirá la aplicación de esta causa de nulidad³⁵.

Por su parte, analizando una problemática atinente a la materia tributaria, la STSJ Andalucía -Granada- nº 1106/2012, de 26 de marzo, puso de relieve que "Esta circunstancia ha sido prevista por el legislador para poner remedio, cuando sea necesario, a los supuestos en los que, por efectos de un acto expreso, o de la ficción legal que supone el silencio administrativo, se pueda dar lugar al reconocimiento de derechos o facultades por meras razones formales sin que concurran los requisitos para dicho reconocimiento. Supuesto que no concurre en el presente caso ya que a la parte actora no se le reconoce ningún derecho, salvo que quiere aludir al derecho o facultad de la Administración para llevar a cabo las potestades de comprobación y liquidación, que vienen amparadas por la normativa, quedando fuera lógicamente de dicho supuestos de nulidad de los actos administrativos". De hecho, con similar orientación, el Dictamen del Consejo de Estado nº 3788/1999, de 27 de enero de 2000, también considera improcedente la aplicación de esta causa de nulidad a una liquidación tributaria por entender que la misma no otorga derechos o facultades al interesado

Consideramos que esta lectura no se corresponde con el tenor del precepto, implicando una limitación improcedente a su aplicabilidad. Nada dice el precepto de que resulte de aplicación únicamente en los casos de obtención de derechos por silencio administrativo -por mucho que este fuera el supuesto que estaba en la mente del Legislador, pero no en la letra del precepto-. Y tampoco hace referencia alguna el citado precepto a que únicamente sea factible dicha revisión cuando no concurran los requisitos para disfrutar de un derecho o facultad por razones formales, como, sin embargo, alude la Sentencia

Al contrario, entendemos que la Administración Tributaria, cuando dicta un acto contrario a Derecho mediante el ejercicio de potestades administrativas, acaba disponiendo del derecho de exigir y cobrar liquidaciones tributarias -un derecho de crédito adquirido a raíz del ejercicio de una potestad de liquidación contraria a Derecho- careciendo de los requisitos esenciales. En el caso que nos ocupa, adquiere el derecho a cobrar tributos como consecuencia de la infracción del ordenamiento jurídico que refleja la declaración de nulidad de la Ponencia de Valores. De hecho, como recalca Rodríguez Márquez, "resulta evidente que si un acto administrativo concede una facultad o derecho a quien no reúne las condiciones esenciales para ello infringe el ordenamiento jurídico"³⁶.

No en vano, como afirmó Martín Queralt³⁷, "¿Qué es, si no, una liquidación tributaria exigida por una Administración, infringiendo lo dispuesto en un precepto legal, y que ha dado lugar a un ingreso por el contribuyente? Esperemos que la jurisprudencia, con una interpretación restrictiva, no acabe segando, de raíz, lo que con pulcra delicadeza vino a introducir la Ley 30/1992".

35 Vid. SAUCEDO DELGADO, A., y LADO CASTRO-RIAL, C., *Manual de revisión de actos en materia tributaria*. Aranzadi, Ministerio de Justicia, Madrid, 2006, pág. 243. El citado artículo 115.3 LGT establece: "3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley".

36 RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyente?*. Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 148.

37 MARTÍN QUERALT, J., "La suspensión en el procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho en el ámbito tributario", *TF*, nº 185, 2006, pág. 5.

Aceptando esta misma orientación, con la que coincidimos plenamente, García Martínez³⁸ considera que, en el ámbito de la relación jurídico-tributaria, se originan derechos y deberes para el obligado tributario, y derechos y facultades para la Administración tributaria, de modo que si esta causa de nulidad puede aplicarse a posibles beneficios fiscales a los que el obligado tributario pueda tener derecho en la aplicación de los tributos, también debiera poderse aplicar respecto a los derechos y facultades reconocidos a la Administración en la aplicación de los tributos. Dicho autor trae a colación el Dictamen del Consejo de Estado nº 896/2006, de 1 de junio de 2006, en el que no se considera inaplicable esta causa de nulidad respecto a derechos y facultades ejercidos por la Administración tributaria en la exacción de los tributos, sino que se entra a analizar la causa alegada³⁹.

En este sentido, podemos traer a colación la Sentencia TSJ Murcia, nº 896/2010, de 25 de octubre de 2010, Rec. nº 299/2009, en la que, sin apelar a un precepto concreto, consideró, en obiter dicta, que si la “Audiencia Nacional, en Sentencia de 23 de julio de 2001, anuló la ponencia de valores para la valoración de bienes inmuebles de naturaleza urbana del municipio de San Javier, aprobada el 14 de abril de 1993, y en consecuencia los pronunciamientos de los juzgados de lo contencioso de Murcia y Cartagena había sido todas en el sentido de que si los valores catastrales son nulos, también los eran las bases impositivas tenidas en cuenta y las correspondientes cuotas tributarias del impuesto sobre bienes inmuebles. Debemos, además, recordar que la LGT indica que en caso de estimación de un recurso, la Administración está obligada a comenzar, de oficio, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos”.

Sin embargo, también podemos citar otros pronunciamientos judiciales en sentido contrario.

Así, por ejemplo, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 2 de Alicante, dictó las Sentencias nº 548/2012, de 24 de octubre de 2012 y la Sentencia nº 473/2013, de 13 de noviembre de 2013, el Juzgado nº 1 dictó las Sentencias nº 517/2013, de 19 de diciembre de 2013 y Sentencia nº 473/2013, de 13 de noviembre de 2013 en las que, haciéndose eco del art. 72 LJCA, interpretan la expresión “todas las personas afectadas” limitándola únicamente a aquellas que impugnaron la Ponencia de Valores, por lo que todos aquellos que no recurrieron, según estos Juzgados, no deben considerarse personas afectadas por el fallo, apelando también a la aplicabilidad del principio de seguridad jurídica⁴⁰.

38 GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*. Bosch, Barcelona, 2008, pág. 68.

39 Concretamente, como describe García Martínez, el Dictamen de 1 de junio de 2006 analiza el derecho de la Administración a embargar unas participaciones en un fondo de inversión ante la existencia de un crédito preferente sobre ellas por una entidad financiera –pues se habían pignorado las participaciones con carácter previo a la emisión de las certificaciones de descubierto por el órgano administrativo, como bien conocía el propio órgano-. El Consejo de Estado sostiene, no obstante, que la existencia del acreedor preferente habría viciado el embargo practicado por la AEAT en perjuicio de aquel, “pero no es claro que de por sí dé lugar a un supuesto de adquisición de derechos por la Agencia Tributaria careciendo de los “requisitos esenciales” para tal adquisición, pues ello sería tanto como poner en cuestión la facultad general de la Agencia para practicar el embargo de bienes o derechos de los deudores tributarios en el seno de los procedimientos de apremio seguidos contra ellos”.

40 En estos casos, los Tribunales de Justicia se decantan por atribuir mayor virtualidad jurídica al principio de seguridad jurídica, por extensión de la denominada “doctrina prospectiva” fijada por el Tribunal Constitucional en los casos de declaración de nulidad de normas legales, desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, la nº 289/2000, de 30 de noviembre, la 179/2006, de 13 de junio y, recientemente, en la STC 161/2012, de 20 de septiembre, que delimita el alcance temporal pro futuro de los efectos de un fallo de inconstitucionalidad y nulidad si concurre cosa juzgada e, incluso, cuando los actos administrativos dictados al amparo de la norma inconstitucional han devenido firmes y consentidos –autoatribución de una facultad por el TC que no encuentra respaldo en el art. 39 LOTC, a diferencia de cuanto sí que regulan la correspondiente Ley italiana o alemana de su Tribunal Constitucional respectivo-.

No nos resistimos a traer a colación, en relación con esta concreta problemática generada por la anulación de la Ponencia de Valores catastrales de Jávea (Alicante), la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 10 de febrero de 2014, Rec. 227/2013, en la que se desestima la petición de reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración catastral a sufragar los costes del IBI de un recurrente, y se alude, claramente, a que es el Ayuntamiento quien tendría que haber efectuado la devolución de lo ingresado, previa petición de los contribuyentes⁴¹, sin distinguir entre recurrentes y no recurrentes. Desestimación que está siendo adoptada, también, por el Juzgado Central de lo contencioso-administrativo nº 6, en Sentencia nº 19/2014, de 29 de enero de 2014⁴².

Como se aprecia, los titulares catastrales afectados por la declaración de nulidad de la Ponencia de Valores catastrales de Jávea (Alicante) que no habían recurrido contra la misma han visto como la mayoría de decisiones de los Juzgados de lo contencioso-administrativo de Alicante han negado la posibilidad de obtener la devolución de lo indebidamente ingresado, y la Audiencia Nacional se ha mostrado renuente a la declaración de responsabilidad patrimonial del Catastro, considerando que debieran haber ejercitado una acción de devolución ante el Ayuntamiento –por ser él, en definitiva, quien había obtenido los ingresos tributarios correspondientes-, con la correspondiente condena en costas –art. 139 LJCA-.

En fin, también podemos traer a colación una orientación judicial que considera que la producción de efectos a terceros afectados por ese acto nulo debe limitarse a aquellos que se encuentren “en idéntica situación que el recurrente”, al igual que ocurre con los casos de extensión de efectos de las Sentencias prevista en el art. 110.1.a LJCA. Y ello para acabar concluyendo que no se hallan en idéntica situación jurídica dos sujetos si uno de ellos ha recurrido y el otro se ha aquietado y ha consentido, o incluso quien ha recurrido pero ha finalizado la vía de recurso y el acto administrativo ha devenido firme –cfr. STS 18 de enero y 31 de enero de 2006 en interpretación del citado art. 110 LJCA-.

6. Conclusiones

Como hemos tenido oportunidad de analizar, el Tribunal Supremo se ha mostrado especialmente activo y, modificando doctrina anterior, ha dejado sentado que las Ponencias de Valores catastrales no pueden ser consideradas disposiciones de carácter general, sino actos administrativos.

41 Dicha SAN de 10 de febrero de 2014, Rec. 227/2013 afirma, en su f.j. sexto, que: “Como se ha dicho con anterioridad, el Ayuntamiento es el encargado de la gestión del IBI, y esta *matización* es fundamental ya que el hecho primero y principal es que los contribuyentes abonaron el IBI al Ayuntamiento de Jávea. Las liquidaciones del IBI devinieron firmes como consecuencia de la Sentencia del TSJ de Valencia, pero el Ayuntamiento siguió girando las mismas, de ahí que los afectados, aquellos contribuyentes que abonaron al Ayuntamiento el IBI correspondiente cuando el TSJ Valencia había declarado nula la ponencia de valores, podían haber instado ante el Ayuntamiento la devolución de aquellas cantidades indebidamente pagadas por el IBI y tan sólo cuando el Ayuntamiento les hubiese negado esa devolución, se podría haber suscitado la posibilidad, o no, de pretender una indemnización por vía de responsabilidad patrimonial”. Esta Sentencia, sin embargo, no tiene presente un dato incuestionable, que hubiera debido provocar un pronunciamiento distinto: que el propio TSJ de Valencia, en Auto, de 4 de marzo de 2009, dictado en incidente de ejecución de Sentencia, afirmó, tajantemente, que no había anulado la Ponencia de Valores, pues no tenía competencia para ello.

42 En esta Sentencia, los argumentos para desestimar la solicitud de indemnización de responsabilidad patrimonial son: “No se puede olvidar que es la Corporación Local, Ayuntamiento de Jávea, la destinataria de lo recaudado por el IBI, y no consta que la actora se haya dirigido contra dicho Ayuntamiento para reclamar lo indebidamente percibido por la anulación de la Ponencia de Valores. Acceder a la petición de la parte actora supondría un enriquecimiento injusto, pues la Administración del Estado por este tributo no ha percibido nada, destinándose al Ayuntamiento y a sus vecinos, a través de los servicios y prestaciones que se proporcionan. Además se solicita la devolución íntegra de las cuotas satisfechas en concepto de IBI, cuando, en todo caso, la obligación de pagar el citado tributo seguiría existiendo, pero corregido en su cuantía a la baja”.

Si se llega a esta conclusión, la consecuencia jurídica en relación con la impugnación de dichas Ponencias de Valores catastrales es que resulta vedada la posibilidad de acudir al artículo 26 de la LJCA, que hubiera permitido la impugnación de la Ponencia de Valores indirectamente al hilo del recurso directo interpuesto contra el valor catastral del que trae causa. Esta solución da una larga cambiada a la orientación que estaban manteniendo numerosos Tribunales Superiores de Justicia que consideraban aplicable, analógicamente, dicho precepto y admitían esa impugnación indirecta de la Ponencia de Valores catastrales para que no acabase resintiéndose, hasta quebrar, el derecho a la defensa y a obtener una tutela judicial efectiva.

No obstante, dado que, cuando el contribuyente conoce la existencia, relevancia y consecuencias de la aprobación de una Ponencia de valores es al recibir la notificación personal del valor catastral, o, incluso, el recibo del IBI, hemos propuesto la siguiente solución –que ha sido acogida por el TSJ de la Comunidad Valenciana–: que, al interponerse recurso directo contra el valor catastral, se permita alegar defectos o vicios –fácticos, jurídicos o valorativos–, del contenido de la Ponencia de Valores, pero sin que se pueda solicitar, y, en su caso, declarar la nulidad de la Ponencia de Valores, sino que se declararía la nulidad del valor catastral por ser nula la Ponencia de Valores, que continuaría vigente y aplicándose al resto de titulares catastrales que no hubieran recurrido. Solución que, dada la idiosincrasia de las Ponencias de Valores Catastrales y su especial publicidad, consideramos que tutela mejor el derecho de los contribuyentes a recurrir contra ambos actos administrativos.

En otro orden de cosas, si la naturaleza jurídica de las Ponencias de Valores catastrales es la de actos administrativos, tendrán acceso al Recurso de Casación cuando cumplan con los requisitos del art. 86.2.b LJCA, resultando vedado su acceso a la Casación, como antes se permitía, por no considerárseles disposiciones de carácter general –art. 86.3 LJCA–.

En este punto, dado el requisito de que la cuantía del acto impugnado supere los 600.000 Euros, varias resoluciones del Tribunal Supremo, teniendo en cuenta que las Ponencias de valores no son actos de gravamen que puedan traducirse en una cuantía determinada, consideran que la cuantía a tales efectos será la de la cuota del IBI relativa a los concretos inmuebles afectados por esa revisión catastral. De este modo, obviamente, se limitan enormemente las posibilidades de que estas impugnaciones acaben residenciándose ante el Tribunal Supremo. No obstante, contemporáneamente, también se están adoptando otras decisiones, por el mismo Tribunal, en las que, al anularse una Ponencia de Valores tras un recurso indirecto, consideran que cabe recurso de casación porque van a resultar afectadas todas las cuotas del IBI de todos los inmuebles de ese término municipal, lo que permitía presumir que se supera la cuantía fijada para el acceso a la Casación. Contradicción jurisprudencial que, en todo caso, debiera ser corregida por su protagonista.

Una vez obtenida Sentencia firme que declare la nulidad de una Ponencia de Valores, y si se considera que su naturaleza jurídica es la de acto administrativo, el artículo 72.2 LJCA justificaría que dicha nulidad desplegase efectos para “todas las personas afectadas” o todos los “interesados” como alude el Tribunal Supremo. Ello debe comportar, obviamente, que dicha Ponencia de Valores no pueda seguir aplicándose, e impedir que, a partir de ese momento, se exija ningún tributo con base en esa Ponencia y en los valores catastrales notificados. Si la Administración no se atuviera a lo decidido en esa Sentencia, cualquiera de los titulares de bienes inmuebles – fueran recurrentes o no– estarían legitimados, en su caso, para acudir en incidente de ejecución de Sentencia para lograr su inaplicación desde esa declaración de nulidad.

Cuestión distinta es la de lograr la devolución de lo ingresado con base en esa Ponencia de Valores.

Resultaría obligado proceder a esa devolución cuando el recurrente así lo ha solicitado junto a la pretensión de nulidad de la Ponencia de Valores –en cuyo caso, la Administración debiera devolverle todos los tributos liquidados o autoliquidados con base en esa Ponencia de Valores al recurrente (y los intereses de demora correspondientes, en su caso), haya impugnado, también, los valores catastrales o las liquidaciones, o no- o aunque no lo haya solicitado expresamente.

Incluso, estimamos que si un obligado tributario tuviera pendiente un recurso administrativo o judicial contra un valor catastral notificado con base en la Ponencia de Valores anulada, le resultaría de aplicación inmediata esa declaración de nulidad de la Ponencia de Valores, debiendo declararse la nulidad del valor catastral y, acto seguido, procederse a la devolución de los tributos recaudados por la Administración tributaria.

Sin embargo, la tensión entre justicia-seguridad jurídica se manifiesta en toda su crudeza cuando se trata de devolución de lo ya ingresado con base en esa Ponencia de Valores declarada nula a todos aquellos que no han recurrido. En este caso, las únicas posibilidades serían acudir, por una parte, al artículo 120.3 LGT –en cuanto a las autoliquidaciones-, y a los artículos 219, 221.3 y 217 LGT –en relación con los actos administrativos de liquidación tributaria-. Y, por eso, sería necesario distinguir:

- Tratándose de tributos autoliquidados –v.gr. Impuesto sobre Plusvalía Municipal-, el titular catastral que ha autoliquidado un tributo con base en esa Ponencia de valores, aunque no hubiera recurrido contra esa Ponencia o contra los valores catastrales, podría presentar una rectificación de la autoliquidación, teniendo presente, como limitación, el plazo de prescripción de cuatro años -arts. 120.3 y 221.4 LGT-.
- A todos aquellos titulares catastrales que ingresaron los correspondientes tributos, tras una liquidación tributaria –v.gr. IBI-, con base en una Ponencia de valores que ha sido declarada nula, estimamos que resultaría procedente la revocación por la propia Administración que se ha beneficiado del ingreso, o, en su caso, la devolución de lo indebidamente ingresado en los últimos cuatro años no prescritos, apelando a la aplicabilidad de los artículos 221.3 y 217.1.f LGT, aunque reconocemos que no deja de ser una cuestión controvertida que, probablemente, no concitará unánimes adhesiones doctrinales o jurisprudenciales.

7. Bibliografía

- › AGULLO AGÜERO, A., “La impugnación de los valores catastrales”, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Marcial Pons, 1993.
- “La determinación del valor catastral y su impugnación en el ámbito de la CTU y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, *Revista de Hacienda autonómica y local*. nº 55-56, 1989.
- › ALONSO MÁZ, M. J., *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales*. Civitas, Madrid, 2005.
- › AA.VV., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa de 1998*. Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

- › BOSCH CHOLBI, J. L., "La carga de la prueba de la cuantía del recurso de casación ordinario y la impugnación de una ponencia de valores catastrales: un aviso a navegantes", *TF*, nº 269, 2013, págs. 79 y ss
- "La impugnación de las Ponencias de Valores y de los valores catastrales: cuestiones problemáticas", *TF*, nº 246, 2011, pág. 16 y ss.
- "La reiterada anulación de las Ponencias de Valores catastrales: una problemática de hondo calado jurídico", *TF*, nº 209, 2008, pág. 102 y ss.
- "Las exigencias de motivación de las ponencias de valores, en tanto que actos administrativos", *TF*, nº 192, 2006, pág. 96 y ss.
- "La no suspensión de la aplicación de las ponencias de valores catastrales: motivos de inconstitucionalidad", *Tributos Locales*, nº 62, 2006, pág. 45 y ss.
- › CANCIO FERNÁNDEZ, R. C., "Valor catastral y cuota tributaria como elementos identificadores de la cuantía litigiosa en el recurso de casación", *REDA*, nº 123, 2004.
- › CALVO VÉRGEZ, J., *La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental*. Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- › CHAMORRO GONZÁLEZ, J. M., "La revisión de actuaciones administrativas en materia de tributos locales", en la obra colectiva *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales*. Estudios de Derecho Judicial, nº 126, CGPJ, Madrid, 2008.
- › CONCHEIRO DEL RÍO, J., *El Catastro y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*. Bosch, Barcelona, 2008.
- › DE MIGUEL CANUTO, E., "Aspectos procedimentales del Derecho tributario sustantivo", *TF*, nº 187, 2006.
- › DOMINGO ZABALLOS, M., "La impugnación de las ordenanzas fiscales. En especial, el llamado recurso indirecto y la cuestión de ilegalidad", *TF*, nº 226-227, 2009.
- › ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "Valor catastral e Impuesto sobre Bienes inmuebles", *Catastro*, nº 23, 1995.
- "La revocación de los actos tributarios", *Quincena Fiscal*, nº 3-4, 2005.
- › FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., "Los valores catastrales. Su determinación y su impugnación", en la obra colectiva *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales*. Estudios de Derecho Judicial, nº 126, CGPJ, Madrid, 2008.
- › GARCÍA DE ENTERRÍA, E., Y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho administrativo*. Civitas, Pamplona, 15ª edición, 2011.

- › GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*. Bosch, Barcelona, 2008.
- › GARCÍA MORENO, V.A., "Impuesto sobre Bienes Inmuebles", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Haciendas Locales*. T. I. 2ª Edición. Civitas, Pamplona, 2013.
- › GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Cizur Menor, 2005.
- › LITAGO LLEDÓ, R., "La declaración de nulidad de las normas tributarias a través de la cuestión de ilegalidad", *QF*, nº 11, 2009.
 - *El recurso contencioso-administrativo contra disposiciones generales en materia tributaria*. Aranzadi, Pamplona, 2009.
- › LÓPEZ GARCÍA, "El sistema de recursos y reclamaciones del IBI", *Tributos Locales*, nº 85, 2008.
- › MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La revocación en materia tributaria*. Iustel, Madrid, 2006.
- › MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria", *Ponencia presentada a la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Madrid, 2004. También publicado en *Impuestos*, T. II, 2004.
- › MARTÍN QUERALT, J., "Gestión compartida, inactividad de la Administración y prescripción en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles", *TF*, nº 187, 2006.
 - "La suspensión en el procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho en el ámbito tributario", *TF*, nº 185, 2006.
 - "Las revisiones catastrales no pueden permanecer ajenas al Derecho", *TF*, nº 182, 2005, págs. 4-7.
 - "Vientos de fronda en la extensión de efectos de sentencias firmes. Reaparecen los actos consentidos... pese al Tribunal Constitucional", *TF*, nº 169, 2004.
- › MENÉNDEZ PÉREZ, S., en la obra colectiva *Contencioso-administrativo. Comentarios y Jurisprudencia*. Coordinador S. Martínez-Vares García, Sepin, Madrid, 2010.
- › MOCHÓN LÓPEZ, L., "Una propuesta de coordinación administrativa del sistema de recursos en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles", en la obra colectiva *Problemática de los procedimientos tributarios de las Haciendas Locales*. Civitas, Madrid, 2012, págs. 935 y ss.
 - "El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude", *QF*, nº 22, 2008.
 - *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: una aproximación al concepto de valor catastral*. Comares, Granada, 1999.

- › MONTESINOS OLTRA, S., "La determinación del valor catastral y la tasación pericial contradictoria", *TF*, nº 61, 1995, pág. 36 y ss.
- › NIETO MONTERO, J. J., *La gestión de los Impuestos municipales*. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- › ORTEGA SERRANO, J. L., "Instrumentalización de la cooperación local en materia tributaria. Repercusión en la legitimación procesal contencioso-administrativa. Recurso de reposición y requerimientos en haciendas locales. Ultra retroactividad en la impugnación de actos no resueltos o no notificados", en la obra colectiva *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales*. Estudios de Derecho Judicial, nº 126, CGPJ, Madrid, 2008.
- › PALAO TABOADA, C., "El procedimiento de revisión y de reclamación de actos tributarios", *XXV Congreso AEDAF*, AEDAF, Madrid, 2004.
- › PARRA BAUTISTA, J. R., y CAMPOS DAROCA, J. M., *Régimen de impugnaciones en el Impuesto sobre Bienes inmuebles. Gestión catastral y tributaria*. Bosch, Barcelona, 2008.
- › PÉREZ NIETO, R., "La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios", *TF*, nº 252, 2011, pág. 8 y ss.
- › POVEDA BLANCO, F., *Manual de Fiscalidad local*. IEF, Madrid, 2005.
- › RAMALLO MASSANET, J., "Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos", *Documentación administrativa*, nº 240, 1994, pág. 194.
- › RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Los motivos de revocación en la nueva Ley General Tributaria: especial referencia a la indefensión", *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Tomo I, Lex Nova, IEF, 2005.
- *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyente?*. Aranzadi, Cizur Menor, 2004.
- › ROZAS VALDÉS, J. A., "Revocación tributaria", *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson-CEU, Madrid, 2007.
- › RUIZ TOLEDANO, J. I., *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*. La Ley, Madrid, 2006.
- › SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria. Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos*. CEF, Madrid, 2006.
- › SAUCEDO DELGADO, A., Y LADO CASTRO-RIAL, C., *Manual de revisión de actos en materia tributaria*. Aranzadi, Ministerio de Justicia, Madrid, 2006.
- › TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Reclamaciones y recursos contra valores catastrales", *La gestión tributaria en la Hacienda Local*, VV.AA., Granada, 1991.

- › TRIGUEROS MARTÍN, M. J., "El valor catastral como parámetro de referencia en la normativa tributaria española", *RCT*, nº 284, 2006.
- › URIOL EGIDO, C., Y BOSCH CHOLBI, J. L., "El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario", *TF*, nº 261, 2012, págs. 72-80.
- › VARONA ALABERN, J. E., "La motivación del valor catastral", *RDFHP*, nº 243, 1997.
 - *El valor catastral: su gestión e impugnación. Análisis jurídico de la gestión catastral y de la gestión tributaria en el Impuesto sobre Bienes inmuebles*. Aranzadi, Pamplona, 2001.
- › ZAPATA HÍJAR, J. C., "Los procedimientos de gestión, recaudación, inspección y sancionador en el ámbito tributario local", en la obra colectiva *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales*. Estudios de Derecho Judicial, nº 126, CGPJ, Madrid, 2008.



Profanación tributaria de la Sagrada Familia

Esaú Alarcón García

Jurista y profesor universitario

Miembro de la AEDAF

Resumen

Las peculiares circunstancias que rodean a la obra de construcción del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia hicieron que, en un primer momento, existieran dudas acerca de la aplicación de la exención de IVA prevista para entregas inmobiliarias en los acuerdos firmados entre España y la Santa Sede.

A pesar de la existencia de resoluciones administrativas admitiendo dicha exención, la administración tributaria se ha valido de una contestación a una consulta tributaria para contrariar sus previos actos administrativos.

Esta forma de proceder contra sus propios actos supone la incursión en una vía de hecho inadmisibles, al contrariar la buena fe y confianza legítima del contribuyente.

Abstract

The extraordinary circumstances surrounding the construction of the Sagrada Familia meant that, from the very beginning, there were doubts over the application of a VAT ecclesiastic exemption on building development, based on the agreement between Spain and the Vatican.

In spite of the existence of administrative resolutions confirming this exemption, the tax administration has responded to a tax enquiry by changing criteria of previous administrative procedures and thereby going against the good faith and legitimate trust of the taxpayers.

Palabras clave

Exención eclesiástica, doctrina de los actos propios, Sagrada Familia, ejecución de obra inmobiliaria.

Keywords

Ecclesiastic exemption, own action rules, Sagrada Familia, building work.

Sumario

1. A modo de prefacio: El Templo Expiatorio de la Sagrada Familia.
2. Tributación indirecta de Órdenes religiosas: exención de las entregas de bienes inmuebles.
3. Tributación indirecta de la construcción del Templo: exención de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
4. Tributación indirecta de la construcción del Templo: exención de las entregas de bienes para la ejecución de la obra.
5. La naturaleza mutable de los actos administrativos: la reconsideración de la exención por parte de la agencia tributaria.
6. La interpretación de la contestación a consulta tributaria de fecha 7 de septiembre de 2000.
7. Epílogo: una suerte de profanación publicana del templo.

1. A modo de prefacio: El Templo Expiatorio de la Sagrada Familia

Josep Maria Bocabella Verdaguer funda en el año 1866 la Asociación Espiritual de Devotos de San José que, años más tarde, promueve la construcción de un templo expiatorio dedicado a la Sagrada Familia, adquiriendo a tal efecto y mediante donativos una gran parcela de terreno donde se situará el futuro Templo Expiatorio de la Sagrada Familia.

La primera piedra del templo se colocó el 19 de marzo de 1882, festividad de San José, empezándose la construcción por la cripta situada debajo del ábside, diseñada por el arquitecto Francisco de Paula Villar y Lozano, siguiendo una estética neogótica.

Tras ciertas desavenencias con los promotores, el autor original cesa en su cargo, asumiendo el proyecto don Antonio Gaudí y Cornet, quien construye y termina la cripta en 1889. Pocos años después, la magna obra recibe un donativo económico de gran valor que lleva al genio de Reus a plantearse realizar una obra más ambiciosa, redactando un nuevo proyecto más monumental e innovador, tanto en lo que se refiere a las formas y las estructuras como a la construcción.

A partir de entonces, podría decirse que Gaudí dedicó parte de su vida a la quijotesca tarea de la construcción del templo, hasta que fue atropellado mortalmente por un tranvía en 1926, dejando un legado cultural inabarcable como máximo exponente del modernismo catalán. Desde su fallecimiento, diversos arquitectos han continuado las obras inconclusas del templo, siguiendo el proyecto gaudiano, estando prevista su finalización hacia 2016.

La Sagrada Familia, como familiarmente la conocemos los barceloneses, es un templo expiatorio, esto es, construido única y exclusivamente a partir de donativos particulares y, actualmente, también de las entradas pagadas por los millones de visitantes que, año tras año y venidos de los más remotos rincones del mundo, lo visitan.

La ejecución del proyecto de construcción y la gestión de los presupuestos se lleva a cabo por una Junta Constructora del Templo (en adelante, JCTSF) presidida por el arzobispo de Barcelona.

2. Tributación indirecta de Órdenes religiosas: exención de las entregas de bienes inmuebles

El artículo 2, apartado Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (LIVA, en lo que resta), establece que en la aplicación de dicho Impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados Internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

En este sentido, el Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, firmado el 3 de enero de 1979, estableció en el artículo IV, apartado 1, letra c) que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, tendrán derecho a la exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

La Orden de 29 de febrero de 1988 por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado de 12 de marzo), dispone en su apartado segundo que la exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado C), del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, se entenderá igualmente aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del artículo 9º del Reglamento de 30 de octubre de 1985 y siempre que concurran, además, los requisitos siguientes:

- a. Que los adquirentes de los bienes sean las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada, sus provincias o sus casas;
- b. Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad;
- c. Que los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda, en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de las entidades, acompañando certificación del Obispado de la Diócesis expresiva de la naturaleza de la entidad adquirente y del destino de los bienes.

Cumpléndose estos requisitos, la dependencia competente de Hacienda, previas las comprobaciones pertinentes, devolverá el documento a la Entidad, con nota en la que conste, en su caso, la procedencia de la exención. Por su parte, la Entidad solicitante hará entrega a sus proveedores de una nota del documento en el que se reconozca la exención para que no autoliquide ni repercuta el Impuesto y sirva de justificante en caso de comprobación administrativa.

3. **Tributación indirecta de la construcción del Templo: exención de las ejecuciones de obra inmobiliarias**

Como es sabido, la Ley del IVA preceptúa que una operación de entrega de bienes es aquella que suponga la *"transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"*, considerándose como tal toda ejecución de obra en las que el coste de los materiales aportados por el empresario exceda del 40 por ciento de la base imponible.

Cabría colegir, en buena lógica y sin acudir a funambulismo interpretativo alguno, que la exención prevista para las Órdenes Religiosas que se acaba de exponer, también resulta de aplicación a las ejecuciones de obra inmobiliarias, como especificación que son del concepto más genérico de *"entrega de bienes"*.

A esta conclusión llegó, precisamente, la Dirección General de Tributos en Resolución de 30 de mayo de 1988, concretándose que *"la exención relativa a las entregas de bienes inmuebles en el IVA a que se refiere la Orden de 29 de febrero de 1988 corresponde a las siguientes operaciones:*

1. *Ventas o transmisiones de bienes inmuebles.*
2. *Ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de las existentes.*

3. Ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones existentes".

En lo sucesivo, se utilizará la denominación –que admitimos como indeterminada e imprecisa– de “*exención eclesiástica*” a la exención aplicable a las ejecuciones de obra inmobiliaria para Órdenes Religiosas.

A partir de estos antecedentes, se plantea la cuestión de si a las entregas de materiales de construcción que realizan los distintos proveedores del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia les resulta aplicable la exención, como parte de la ejecución de una obra inmobiliaria, a pesar de que se da la peculiaridad de que la magna obra de la que hablamos no la realiza una empresa constructora, sino un organismo ad hoc que, como se ha indicado previamente, se denomina JCTSF.

A partir de estos antecedentes, se plantea la cuestión de si a las entregas de materiales de construcción que realizan los distintos proveedores del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia les resulta aplicable la exención, como parte de la ejecución de una obra inmobiliaria, a pesar de que se da la peculiaridad de que la magna obra de la que hablamos no la realiza una empresa constructora, sino un organismo ad hoc que, como se ha indicado previamente, se denomina JCTSF.

Este debate, que nace poco después de la citada Resolución de Tributos, ha llegado hasta nuestros días, siendo el nudo gordiano de esta reflexión.

4. **Tributación indirecta de la construcción del Templo: exención de las entregas de bienes para la ejecución de la obra**

En el supuesto común, en el que una entidad eclesiástica encarga a un empresario la construcción o rehabilitación de una edificación, la exención de continua referencia será aplicable únicamente a la ejecución de obra llevada a cabo por el constructor, siempre y cuando la aportación de materiales supere el porcentaje del presupuesto de obra marcado por la Ley del IVA, que ha ido desde el 20% inicial hasta el 40% previsto en la actual normativa del tributo.

De esta manera, será sólo la facturación directa entre órgano religioso y constructor la que se beneficiará de la exención eclesiástica, lo que a *contrario sensu* conlleva que la exención no será de aplicación a la adquisición de materiales de construcción realizada, en su caso, por una entidad religiosa aún cuando dichos materiales se utilizaran por ella en la edificación de inmuebles dedicados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

Ello es así porque no se tratarían, en puridad, de “*entregas de bienes inmuebles*” a la iglesia y, por consiguiente, no tendrían cabida en el Acuerdo entre España y la Santa Sede, antes transcrito.

Con estas consideraciones, podría llegarse a la inteligencia de que los diversos proveedores que realizan entregas de material para la construcción del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia, a lo largo de sus dilatados años de

duración, deberían repercutir IVA en las facturas que emitiesen a la JCTSF, al no alcanzarles la exención derivada de los Acuerdos entre España y la Santa Sede, porque (i) lo que entregan es material y no un inmueble y (ii) porque no realizan una obra inmobiliaria ya que la realiza la propia Junta Constructora.

Ello no obstante, no deben perderse de vista las peculiaridades de la construcción del Templo de la Sagrada Familia, pues su carácter expiatorio comporta que su presupuesto se nutra única y exclusivamente de las aportaciones voluntarias que se van recibiendo de los ciudadanos y los visitantes, de modo que las obras de construcción se van realizando a medida que se recauda el dinero suficiente para continuar la obra.

Por consiguiente, de seguir esa interpretación que conllevaría la asunción de un gravamen adicional por el IVA repercutido por los proveedores, los devotos donantes se verían sometidos a una doble carga "tributaria": una, la religiosa, nacida de su libérrima voluntad de expiar sus penas ante el Padre Eterno y, otra, administrativa, derivada de la no aplicación de la exención a la Junta Constructora, lo que supondría que ésta soporte una inmensa cantidad de cuotas de IVA por la compra de los materiales de construcción que no podría deducirse.

De esta manera, nos encontraríamos ante una suerte de doble imposición al más puro estilo medieval: ante Dios, por una parte; y ante el Señor –Agencia Tributaria, en la actualidad-, por la otra.

Como no podía ser de otra manera, ésta es la posición que mantuvieron en un estadio inicial tanto la administración tributaria, a tenor de una solicitud de exención planteada por la diócesis de Barcelona en el año 1994 a la compra de materiales para la construcción del templo, como el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, en una primera resolución de 31 de julio de 1996, realizando una interpretación restrictiva del concepto "*ejecución de obra inmobiliaria eclesiástica*", por así llamar al caso objeto de estas líneas.

Sin embargo, la Sala Segunda del Tribunal Económico Administrativo Central, en la alzada a la precitada resolución del TEAR catalán, resuelta el 28 de septiembre de 1998 –expediente 2399/95-, estimó la reclamación interpuesta por el clero, considerando que "*se puede concluir que (...) se puede admitir la existencia de ejecuciones de obra relacionadas con una edificación, que independientemente de su carga histórica y artística, está destinada al culto, hecho éste que no es objeto de polémica, y que por tanto reúne los requisitos para que se pueda reconocer el derecho a la exención en relación al IVA soportado, objeto del presente recurso*" –Fundamento de Derecho Séptimo-.

La exégesis del Tribunal parte de que la construcción del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia contempla "*una serie de particularidades que pueden considerarse únicas, que no admiten comparación con ningún otro supuesto*", al tratarse de unas obras iniciadas en 1882 y "*que a día de hoy no han sido culminadas (...) plagadas de incidencias a lo largo de más de un siglo relacionadas con una edificación que constituye un monumento histórico-artístico y emblemático que forma parte del Patrimonio Histórico-Artístico de la Ciudad de Barcelona*" –F.Dº 4º-.

En ese mismo orden de ideas, existen una serie de peculiaridades en el formato de construcción del Templo que son una muestra más de su singularidad. Así, las obras de construcción no se encargan a un empresario del sector, sino que se realizan a través de la JCTSF, siendo su dirección controlada por un organismo diocesano encargado de velar por su buena llevanza. Asimismo, también son peculiares los materiales empleados, "*dado que estos han sido ejecutados expresamente para edificar la Sagrada Familia (talla de piedras,*

mármol, ventanales, vidrieras...), respondiendo a un proyecto exclusivo y excluyente, cual el proyecto gaudiano de construcción. Por la Junta se encarga a artesanos, que ejecutan en sus propios talleres, las obras objeto de encargo según diseños y planos facilitados” –F.Dº 5º-.

De todo lo anterior se deriva, para el juzgador, “la existencia de una realidad que no puede ser negada por norma tributaria alguna cual es que no se está ante el típico caso de entrega de materiales, que no podría acogerse a la exención, sino más bien se está ante ejecuciones de obra parciales que se han venido desarrollando a lo largo de más de cien años y que aún no se han concluido” –F.Dº 6º-, de modo a través de una exégesis que tuvo en cuenta las circunstancias concretas que rodean la obra de construcción del templo expiatorio, se concluye reconociendo el derecho a la exención en la aplicación del IVA derivada de los acuerdos con la Santa Sede.

5. La naturaleza mutable de los actos administrativos: la reconsideración de la exención por parte de la agencia tributaria

Heráclito (535-484 a.C.) nos enseñó, en uno de los pocos fragmentos de su obra que ha llegado a nosotros, que “no podemos bañarnos dos veces en el mismo río”, pues “nada permanece, todo cambia”.

Este proverbio, de aplicación común en el orden filosófico y, por consiguiente, en la vida del hombre, no debería admitir su traslación automática a la relación del ciudadano con el fisco y, mucho menos aún, en un Estado moderno, democrático y de Derecho.

En efecto, si ya en el ámbito de las relaciones jurídico-privadas (7.1 Código civil) rigen una serie de principios, procedentes del derecho romano, en virtud de las cuales las partes no pueden renunciar a lo pactado salvo modificación posterior de las circunstancias –*rebus sic stantibus*-, mucho menos ello resultaría posible en el ámbito de las obligaciones tributarias que, como es comúnmente sabido, nacen entre partes ontológicamente desiguales.

De ahí que el ordenamiento jurídico haya puesto especial cuidado en el sometimiento de esas relaciones -a través de la rama del ordenamiento llamada derecho público- a ciertos límites que resultan, para ambas partes, infranqueables. Solo de esta manera se comprende que, para garantizar la defensa del bien común, la hacienda pública goce de ciertos privilegios, como la autotutela declarativa, ejecutiva y sancionadora de sus actos que, en clara contraprestación para el ciudadano, deberán ser dictados atendiéndose a un procedimiento preestablecido por la ley, lo que elimina la vía de hecho y la arbitrariedad en su formación.

Uno de esos principios que limitan la actuación de la administración es que ésta no podrá ir contra sus propios actos –utilizando el brocardo romano, *venire contra factum proprium non valet*-, esto es, aquélla no podrá alzarse contra los criterios o decisiones que se han expresado en actos administrativos anteriores. Como bien manifiesta el magistrado Navarro Sanchís “este principio, obvio es señalarlo, emparenta con los de confianza legítima, buena fe y cosa juzgada administrativa”.

No se entienda que ello significa que, en todo caso, la actuación de la administración permanece encorsetada a lo previamente dictado por el mismo órgano, a una inmutabilidad manifiesta, con las limitaciones en la capacidad de maniobra de sus funcionarios que ello significaría. Más al contrario, lo que quiere con este principio

1 NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: *La doctrina de los actos propios*. Iuris&Lex –elEconomista- 22/11/13.

En efecto, son numerosos los proveedores de materiales y artesanos que intervienen en la construcción del Templo de la Sagrada Familia que han empezado a recibir, a lo largo del ejercicio 2013, requerimientos de información por el concepto de IVA, los cuales se han ido convirtiendo sucesivamente en propuestas de liquidación en las que la administración deniega la aplicación de la tan comentada exención eclesiástica, procediendo a la liquidación del IVA que según su criterio debería haberse repercutido a la JCTSF.

evitarse es la arbitrariedad en la confección del acto administrativo y de esta manera, conseguir el sometimiento de la administración a las normas de jerarquía y legalidad.

Así las cosas, el acto administrativo será mutable siempre que acontezca una circunstancia que haga modificable su configuración, ya sea de orden fáctico, como pueda ser una diferencia entre los supuestos de hecho puestos de manifiesto, ya sea de orden jurídico, como acontece cuando se ha producido un cambio legislativo que afecta a ese caso concreto o bien cuando la hermenéutica llevada a cabo por un órgano judicial o un superior jerárquico ha dado un giro al criterio anterior.

¿Adónde quiero ir a parar con este prolegómeno plagado de lugares comunes de derecho administrativo y constitucional? Pues a que, en época reciente y a través de una de esas campañas de liquidación masiva a las que nos tienen acostumbrados, la administración tributaria parece haber cambiado *ipso facto* y sin solución de continuidad "su" criterio entorno a la aplicación

de la exención eclesiástica en la construcción del Templo Expiatorio.

En efecto, son numerosos los proveedores de materiales y artesanos que intervienen en la construcción del Templo de la Sagrada Familia que han empezado a recibir, a lo largo del ejercicio 2013, requerimientos de información por el concepto de IVA, los cuales se han ido convirtiendo sucesivamente en propuestas de liquidación en las que la administración deniega la aplicación de la tan comentada exención eclesiástica, procediendo a la liquidación del IVA que según su criterio debería haberse repercutido a la JCTSF.

Esas propuestas de liquidación, transformadas en liquidaciones provisionales a todo trance y sin parar mientes en alegación alguna, se han ido extrapolando a los cuatro años abiertos a comprobación, siendo elemento fundamental de su argumentación la literalidad de una contestación de la Dirección General de Tributos a una consulta planteada por la propia Junta Constructora en el año 2000 –nº 1494/2000–, la cual será la base de las líneas que siguen a este párrafo, no sin antes transcribir la fundamentación de alguno de estos acuerdos administrativos, subrayándose los aspectos más delicados de la argumentación utilizada por el fisco:

"En las facturas no consta repercutido el IVA, no obstante, las operaciones a que se refieren las facturas son (...), por lo que están sujetas y no exentas al IVA que debió repercutirse al tipo general del 16% hasta el 01/07/2010 y el tipo 18% a partir de dicha fecha.

Ello de acuerdo con la Consulta 1494-00 de fecha 07/09/2000, elevada a la Dirección General de Tributos por la propia Junta Constructora del Temple Expiatori de la Sagrada Familia. En la consulta, se analiza la exención

derivada del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos firmado el 03/01/1979 y la Orden de 29/02/1988 por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en el Acuerdo respecto al IVA.

Concluye la Consulta: *'Interpretando rectamente los referidos preceptos, la exención relativa a las entregas de bienes inmuebles en el IVA a que se refiere la Orden de 29/02/1988 comprende las siguientes operaciones:.*

1. Ventas o transmisiones de bienes inmuebles.
2. Ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de nuevas edificaciones o ampliación de las existentes.
3. Ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones preexistentes.

Por el contrario, no estarán exentas del IVA las ejecuciones de obra para la reparación de edificaciones.

Tampoco alcanza la exención a las ejecuciones de obra efectuadas para la construcción o rehabilitación de edificaciones cuando dichas operaciones no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en la normativa reguladora del IVA, bien por efectuarse sin aportaciones de materiales, bien porque el coste de los materiales aportados por el empresario no hubiese excedido del 20% de la base imponible (del 33% a partir de 2010).

- Por consiguiente, estarán exentas del IVA aquellas ejecuciones de obra objeto de consulta, efectuadas para la entidad consultante, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación, en los términos del art. 20, uno, 22º de la Ley 37/1992, de una edificación destinada al culto, que tengan la consideración de entregas de bienes, por aportar el empresario que realiza dicha obra parte de los materiales y exceder el coste de los mismos del 20% de la base imponible.

La referida exención es de carácter limitado y afecta exclusivamente a entregas de inmuebles, no comprendiendo ni la adquisición de materiales por parte del empresario que realiza la entrega, ni los servicios prestados por los arquitectos, aparejadores ni ningún otro profesional que intervenga en la operación.

Las prestaciones de servicios de mantenimiento, limpieza, etc. así como las entregas de materiales efectuados para la entidad consultante no se encuentran entre las operaciones no sujetas enumeradas en el artículo III, letra c) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, ni entre las operaciones exentas reguladas en el artículo IV, número 1, letra c) del mismo, y por consiguiente, dichas operaciones están sujetas y no exentas del IVA:

- En virtud de lo anterior, resulta que las entregas de (...) a que se refieren las facturas mencionadas anteriormente, efectuadas para la entidad Junta Constructora del Temple Expiatori de la Sagrada Familia no se encuentran entre las operaciones no sujetas enumeradas en el artículo III, letra c) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, ni entre las operaciones exentas reguladas en el artículo IV, número 1, letra c) del mismo y, por consiguiente, dichas operaciones están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Por todo ello se aumentan las Bases Imponibles y cuotas de IVA”.

6. La interpretación de la contestación a consulta tributaria de fecha 7 de septiembre de 2000

Una lectura, incluso superficial, de la exégesis llevada a cabo por el organismo consultivo de hacienda nos llevaría, apriorísticamente, a concluir que el razonamiento que ha utilizado hacienda en sus liquidaciones es sólido.

En efecto, nos encontramos con que (i) es el propio Templo Expiatorio el consultante que solicita el parecer del órgano consultivo, con lo que el cambio de parecer administrativo le afecta directamente, de conformidad con la eficacia que el ordenamiento jurídico reserva a las consultas –actualmente, en el artículo 89 LGT- y (ii) por si ello no fuera suficiente, la contestación que ofrece Tributos es cronológicamente posterior a la resolución del TEAC, lo que daría validez a la reinterpretación administrativa por aquel latínajo de que ley –entendida como Derecho, *in genere*- posterior deroga a ley anterior.

Sin embargo, dicho silogismo decae si tenemos en cuenta la doctrina de los actos propios que, cohonestada con los principios de confianza legítima, jerarquía normativa y seguridad jurídica –artículos 9.3 y 103 de la Carta Magna- deben servir de límites a la actuación administrativa.

En efecto, desconociendo las motivaciones que llevaron al contribuyente a plantear una consulta en esos términos, que ya parecían superados tras la doctrina *ad hoc* emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central, no debe olvidarse que esa misma doctrina administrativa –la del TEAC- vincula no solo al ciudadano como precedente, sino también a la actuación de la administración tributaria.

Esto es así puesto que las resoluciones del TEAC obligan a “*los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado (...)*” – apartado 7 del artículo 239 LGT-, lo que debería haber comportado que la resolución de Tributos tuviera en cuenta la doctrina del TEAC a la hora de evaluar la aplicación de la exención eclesiástica en el caso consultado.

Como no ha sido así, resulta que nos encontramos ante sendas interpretaciones de un mismo supuesto de hecho, ambas realizadas por órganos de la administración, totalmente dispares.

Ante tal incongruencia antinómica, los órganos liquidadores han encontrado un hueco por el que proceder, de nuevo, a replantear la aplicación de la exención, procediendo así a emitir los correspondientes acuerdos administrativos solicitando el IVA a los proveedores del Templo, con base en la señalada contestación de Tributos.

Llegados a este punto, cabe plantearse si es lícito tal doblez en el comportamiento de la administración pública. La conclusión, indefectiblemente, ha de ser negativa. Reiteramos nuestra ignorancia sobre las motivaciones que llevaron al contribuyente a replantear dicha cuestión ante el órgano consultivo, ni de los estrictos términos de la consulta que efectuó.

Ahora bien, teniendo en cuenta la respuesta de Tributos, es razonable pensar que a la hora de emitir su contestación no tuvo en cuenta la previa resolución del TEAC por puro desconocimiento de su existencia. En efecto, aquí llegamos a uno de esos males a los que, por convivir desde hace muchos años con él, nos tiene acostumbrada la administración tributaria: la inexistencia de una base de datos completa de las resoluciones del alto órgano revisor administrativo.

En efecto, en este ámbito existe una laguna de información que produce un claro perjuicio al contribuyente, pues si bien éste tiene acceso a una completa y moderna base de datos de contestaciones a consultas, tanto vinculantes como no, el sistema de archivo e información de las resoluciones del TEAC es selectivo y parcial.

Ello se adereza, para colmo de los males del administrado, con que para las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativo regionales, ese sistema no es que sea incompleto, sino que es inexistente. O sea, no hay manera de acceder a las resoluciones emitidas por estos organismos, lo que hace más difícil el conocer su criterio previo, aunque fuere reiterado, sobre una cuestión de hecho concreta.

Como venía especulando, no resultaría extraño por tanto que Tributos no tuviera en cuenta la previa resolución del TEAC por ignorar su existencia, lo que a priori le exoneraría de mayores responsabilidades en la creación de ese oxímoron interpretativo administrativo.

Ahora bien, quien sí disponía en cualquier caso de esa información a la hora de evaluar la coexistencia de dos interpretaciones administrativas dispares, era el órgano liquidador de la agencia tributaria que, de forma artera, ha utilizado la contestación de Tributos que le convenía a sus intereses, como si ésta reconsiderara una previa resolución administrativa, cuando ello sería contrario a la tan citada doctrina de los actos propios y a los principios constitucionales que de ella se derivan.

En conclusión, la contestación del órgano consultivo nunca debió existir en esos términos pero, ante su nacimiento, el órgano administrativo encargado de la liquidación debió valorar la interpretación previa –y vinculante– que había dado el máximo órgano revisor administrativo. Además, como indica el profesor Tejerizo, no debe olvidarse que *“las contestaciones de la administración tributaria son una mera opinión, muy respetable viniendo de quien viene, pero nada más”*.

Para colmar la manifiesta y deseada incongruencia en que incurre la administración al dictar sus actos liquidatorios, resulta que este mismo asunto, es decir, la aplicación de la exención eclesiástica a la entrega de materiales para la construcción de la Sagrada Familia, fue evaluada con posterioridad a la contestación de Tributos, en una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 14 de diciembre de 2006, en virtud de la cual se vuelve a estimar un recurso a favor del contribuyente *“en el sentido de declarar la procedencia de la exención del*

La administración tributaria debería haber sido consecuente con los precedentes del caso concreto, en los que se pone de manifiesto que a pesar de la existencia de esa contestación de la Dirección General de Tributos, el máximo encargado de la revisión de actos en vía administrativa había tenido en cuenta las peculiaridades de la obra de construcción del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia, lo que le llevó a realizar una exégesis teleológica que admitía la aplicación de la exención eclesiástica a la entrega de materiales de construcción.

IVA" a una empresa que suministra áridos para la construcción del templo expiatorio, fundamentándose pura y simplemente en la aplicación de la tan citada resolución del TEAC de 28 de septiembre de 1998.

De todo ello se deriva de forma palmaria que la administración tributaria, consciente de la existencia de doctrina administrativa favorable al contribuyente, ha utilizado voluntariamente una contestación de la Dirección General de Tributos para replantear una cuestión que ya resultaba pacífica, lo que a mi parecer le hace incurrir en una manifiesta e inaceptable vía de hecho.

Como señala Julio César García, hablando de la doctrina de los actos propios, *"ninguna administración debería actuar bajo ninguna circunstancia, como un particular movido por intereses propios. La misión de la administración tributaria no es maximizar la recaudación, sino garantizar que todos paguen lo que deban (ni más ni menos) por lo que, al igual que debe pedirse al contribuyente lealtad en el sostenimiento del gasto público, debe reclamarse de cualquier Administración, y entre ellas de la tributaria, esa misma lealtad en la aplicación del sistema tributario"*³.

En efecto, la administración tributaria debería haber sido consecuente con los precedentes del caso concreto, en los que se pone de manifiesto que a pesar de la existencia de esa contestación de la Dirección General de Tributos, el máximo encargado de la revisión de actos en vía administrativa había tenido en cuenta las peculiaridades de la obra de construcción del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia, lo que le llevó a realizar una exégesis teleológica que admitía la aplicación de la exención eclesiástica a la entrega de materiales de construcción.

7. Epílogo: una suerte de profanación publicana del templo

Parece que a Jesucristo no le sirvió de mucho su enseñanza sobre poner la otra mejilla a aquél que te hiera en una de ellas (San Mateo, 5), con lo que sus fieles se ven abocados a gravámenes adicionales por sus contribuciones para la construcción de un templo tan representativo a nivel histórico-artístico como es el de la Sagrada Familia.

Así las cosas, a pesar de que su bondad llegara hasta el punto de admitir como comensales en su misma mesa a los pecadores y a los odiados publicanos, origen de los actuales inspectores del fisco, nos encontramos con que la actual administración tributaria ha utilizado la contestación a una consulta tributaria para revocar una previa (y hasta posterior) interpretación efectuada por un órgano encargado propiamente de la revisión de sus actos, respecto de la aplicación de la exención eclesiástica del IVA a la construcción del templo expiatorio.

De esta manera, la agencia tributaria ha procedido a denegar la exención a los diversos proveedores de la Sagrada Familia, sin tener en cuenta las conclusiones a las que llegó el TEAC sobre la peculiaridad de esta magna obra, las cuales a más abundar han sido posteriormente confirmadas por el TEAR de Cataluña, olvidando así su debido sometimiento a las resoluciones de aquél, de conformidad con la norma fundamental tributaria.

Probablemente, esta insistencia de la hacienda pública en liquidar se deba a una disconformidad conceptual o ideológica con el TEAC, con la clara voluntad de generar así unos actos administrativos que puedan ser recurridos ante los Tribunales, con la esperanza de que el Supremo o Luxemburgo revisen la doctrina anterior.

3 GARCÍA, Julio César. *La doctrina de los actos propios*. Cinco Días. 30/11/12.

Esta forma de proceder es inaceptable para una administración que, tal y como se expuso en epígrafes precedentes, tiene como objetivos la búsqueda y defensa del bien común y a la que, por ello, le están vedados los cambios de criterios contrarios a la buena fe y a la seguridad jurídica, sin soporte jurídico sólido, so pena de incurrir en una vía de hecho contraria a los principios fundamentales de la Constitución.

Parece pues, que no acertó Gaudí en sus palabras acerca de que *"el Templo Expiatorio de la Sagrada Familia lo hace el pueblo y se refleja en él. Es una obra que está en las manos de Dios y en la voluntad del pueblo"*. Y es que no apreció que la obra también está en manos de la administración tributaria. Eran otros tiempos.



Revista Técnica Tributaria

Doctrina Administrativa



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03741/2012/ de 19/09/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Validez de pruebas con posterioridad el levante de las mercancías. Pruebas de análisis de laboratorio de muestras sobre otras mercancías idénticas, realizados con posterioridad al levante de las mercancías.

El TEAC considera que se practica válidamente una prueba indiciaria cuando, en el ámbito del impuesto aduanero, la Administración extrapola los resultados de unos análisis obtenidos de muestras de dos importaciones de una mercancía, a una tercera, anterior, que no había sido comprobada. Por su parte, el TEAR había rechazado esta prueba por considerarla improcedente, siendo esta resolución recurrida por la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales quien se funda en el artículo 78 del Código Aduanero Comunitario que admite la revisión de una declaración después de que la Administración hubiese concedido el levante de las mercancías.

La RTEAC suscita dos reflexiones. La primera consiste en delimitar hasta qué punto se puede extender una doctrina elaborada para diferentes expediciones de una misma importación a situaciones semejantes, pues a pesar de que la resolución realiza un razonamiento muy detallado, la situación puede conducir a situaciones de imposible discusión de esta prueba indiciaria. La segunda es que la situación inversa no está prevista en las normas. Es decir, un contribuyente no podría llevar a cabo una actividad probatoria semejante a la realizada por la Administración.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si la Administración Aduanera puede o no extender los resultados de los análisis practicados a determinadas mercancías a otras despachadas con anterioridad, de las que no se hizo análisis ni toma de muestras, cuando estas mercancías resulten ser idénticas a las analizadas en cuanto a sus elementos identificativos derivados de la documentación aportada por el importador de todas ellas...

... Ha de tenerse en cuenta que, como ya es criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, la suficiencia o no de la actividad probatoria desplegada por la Administración Tributaria debe ser ponderada por las circunstancias que concurran en cada caso concreto...

TERCERO: ... Los datos y pruebas a manejar según el expediente serían, en esencia, la existencia de tres importaciones, producidas en un lapso temporal de aproximadamente tres meses y medio entre la primera y la tercera, en las que las mercancías estaban descritas de forma idéntica según la información facilitada por el propio el importador...

Debe decirse que en ningún documento se menciona la madera de la que está compuesta la capa externa (el chapado) y que fue determinada mediante análisis de laboratorio en dos de las tres operaciones de importación como madera de D, lo que dio origen a la liquidación, como ya se ha descrito en los hechos, pues, como consecuencia de la diferencia en la clasificación arancelaria, no sólo se eleva el tipo del arancel, sino que se eludía la aplicación de derechos antidumping...

La Administración tiene unos hechos conocidos e incontrovertidos, y a partir de ellos, infiere otro hecho, que es el que se pretende probar... La presunción no es sólo un proceso intelectual, también es una forma de prueba con soporte legal. El artículo 108 de la Ley General Tributaria, relativo las presunciones en materia tributaria...

Utilizando para ello los elementos de prueba del caso presente, en una primera aproximación nos encontramos ante una identificación plena en los tres casos en cuanto a la idéntica descripción y composición en todos sus extremos, idéntica partida arancelaria declarada, mismo proveedor y mismo origen, lo que por vía de presunción permite llegar racionalmente a una primera conclusión: que la mercancía es siempre la misma... hay un dato que permite reforzar la presunción inicial de que es exactamente la misma mercancía, y ese dato es la identidad en el precio. En el terreno de las presunciones no establecidas por las leyes, es una presunción razonable el concluir que las mercancías eran idénticas y por lo tanto el régimen de tributación aduanero debía ser el mismo...

CUARTO: El artículo 78 del hoy vigente Código Aduanero Comunitario prevé la posibilidad de revisión a posteriori por las autoridades aduaneras de una declaración aduanera después de la concesión del levante de las mercancías, y permite, en el apartado 2, entre otras cosas, " ... proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate ...", añadiendo su apartado 3: "Cuando de la revisión de la declaración o de los controles a posteriori resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan"...

En el mismo sentido ahora resuelto, ya se ha pronunciado este Tribunal Central en su Resolución 1801/2006 de fecha 14 de marzo de 2007, donde además se razona, a los efectos que aquí nos interesan, lo que sigue:

"Así, el artículo 220.2 del Código Aduanero Comunitario establece lo siguiente:

2. ... no se procederá a la contracción a posteriori cuando: ... b) el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana;...

Llegados a este punto resulta preciso poner de manifiesto que la buena fe de la entidad resulta cuando menos cuestionable, (...)"

Por lo expuesto **ACUERDA**

ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente: Las autoridades aduaneras pueden aplicar a mercancías idénticas los resultados de un análisis realizado por el Laboratorio de Aduanas, aunque aquéllas estén amparadas en declaraciones aduaneras distintas de las mercancías de las que en concreto se han extraído las muestras. Lo anterior queda condicionado a que se haya comprobado, caso por caso y con la suficiente fuerza probatoria, la identidad entre la mercancía importada objeto de análisis y la mercancía cuyo levante fue concedido anteriormente y que estaba amparada pues en una declaración aduanera distinta.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 04129/2011 de 14/11/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción por parentesco. Colaterales por consanguinidad y afinidad. Sobrinos políticos.

En esta resolución, amparada en doctrina jurisprudencial, viene a declarar que a efectos del Impuesto sobre Sucesiones no cabe distinguir dentro de los colaterales entre consanguinidad y afinidad, por lo que la reducción por parentesco prevista en el art. 20 es la del Grupo III, como asimismo es aplicable el coeficiente multiplicador previsto para dicho grupo regulado en el art. 22 de dicha Ley.

Esta equiparación entre consanguíneos y afines –añadimos nosotros- nos lleva a recordar que, la STSJ de Madrid, de 31 de octubre de 2013, ha declarado que el vínculo por afinidad desaparece con la muerte del pariente consanguíneo. Es decir, el parentesco por afinidad se genera y sostiene en el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial se extingue éste, rompiéndose entre los cónyuges cualquier relación parental; y si se rompe entre los esposos, también respecto a la familia de uno de ellos en relación al otro. Esto es, el parentesco por afinidad desaparece.

Fundamentos de derecho

TERCERO: La cuestión debatida queda centrada en determinar si los sobrinos del cónyuge del causante, por tanto, colaterales por afinidad, están o no incluidos en la expresión genérica de colaterales de segundo y tercer grado del Grupo III del art. 20, con la trascendencia tanto a efectos de reducciones en base (art 20) como coeficientes aplicables en cuota (art 22).

En relación con este punto el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de Marzo de 2003 declaraba que: Un análisis del alcance de la nueva Tarifa contenida en el artículo 20 de la Ley nos permite sentar las siguientes conclusiones (favorables a la tesis sentada en las sentencia de instancia):

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

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

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

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

Y la segunda alternativa es una trasgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987...

... Consecuencia de la anterior doctrina jurisprudencial es que a efectos del Impuesto sobre Sucesiones no cabe distinguir dentro de los colaterales entre consanguinidad y afinidad, por lo que la reducción por parentesco prevista en el art. 20 aplicable en este caso es la del Grupo III, como asimismo es aplicable el coeficiente multiplicador previsto para dicho grupo regulado en el art. 22 de dicha Ley, procediendo por tanto anular la liquidación practicada.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 30/10/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

IRPF. Rendimientos del trabajo. Compensación económica prevista en el art. 41 del Código de Familia catalán.

Se plantea si la compensación económica por razón del trabajo prevista en el art. 41 del Código de Familia de Cataluña (régimen matrimonial de separación de bienes), que los contribuyentes habían pactado en el convenio regulador, debe tener el mismo tratamiento que la pensión compensatoria del artículo 97 del Código Civil. En concreto, si se les debía dar el tratamiento de rentas del trabajo y si era aplicable la reducción de la base imponible del pagador.

El citado artículo del Código de Familia de Cataluña, establece:

“1. En los casos de separación judicial, divorcio o nulidad, el cónyuge que, sin retribución o con una retribución insuficiente, ha trabajado para la casa o para el otro cónyuge tiene derecho a recibir de éste una compensación económica, en caso de que se haya generado por este motivo, una situación de desigualdad entre el patrimonio de los dos que implique un enriquecimiento injusto.....”

Fundamentos de derecho

CUARTO: ... La Gestora ha calificado aquella renta como rendimiento del trabajo, lo que niega la interesada, quien sostiene estar en presencia de una alteración patrimonial no sujeta.

... El concepto de ganancia o pérdida patrimonial se define ... con un carácter residual respecto a los demás componentes de la renta... Es por ello que deberemos ahondar en la procedencia de calificar aquellas rentas como rendimientos del trabajo (artículo 16), pues, de no resultar así, se impondría su calificación como ganancia patrimonial a la vista de los preceptos citados...

Niega la interesada la calificación como rendimiento del trabajo por ausencia de relación laboral, pero véase que la delimitación de aquella componente de renta va más allá de los supuestos de relaciones laborales, en tanto identifica como rendimientos del trabajo no sólo aquellas contraprestaciones o utilidades que derivan, directa o indirectamente “de la relación laboral o estatutaria”, sino también aquellas que, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, “deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal ... y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”...

En el presente caso, no cabe duda que estamos ante una “contraprestación o utilidad” que deriva del “trabajo para la casa o para el otro cónyuge” que ha desarrollado la interesada desde la fecha de celebración del matrimonio hasta la de separación...

SEXTO: Debemos hacernos eco de numerosos antecedentes administrativos y jurisdiccionales respecto del tratamiento fiscal de las compensaciones económicas por razón de trabajo, si bien desde la perspectiva del

pagador de tales compensaciones económicas, discutiéndose en esos casos si procede la reducción de la base imponible del contribuyente que las satisface...

Cabe reseñar que el parecer de la Dirección General de Tributos resulta coincidente con los pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, negando aquella reducción de base imponible en sede del cónyuge pagador, por no estar en presencia de una pensión compensatoria a las que se refiere literalmente aquel precepto de la normativa del IRPF...

No obstante ello, cabe reseñar que el pronunciamiento a este respecto de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña resulta diametralmente opuesto.... resulta ilustrativo del parecer de la Sala, según el cual:

“Es cierto que son conceptualmente distintas las instituciones

No obstante, ambas figuras se aproximan..., hasta casi confundirse en ocasiones, por cuanto la doctrina del Tribunal Supremo... acoge la conocida como tesis subjetivista,... y considera que las circunstancias del artículo 97 CC determinan, según su naturaleza, si existe o no desequilibrio económico compensable por medio de la pensión del artículo 97 CC, actuando luego como elementos que permiten fijar la cuantía y duración de la pensión.... De acuerdo con tal argumentación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña viene admitiendo la reducción de la base imponible del contribuyente que abona tal compensación económica por razón de trabajo, ... Ese idéntico tratamiento fiscal que hace la Sala por lo que hace a ambas figuras, en lo concerniente a la reducción de la base imponible, impondría igualmente llevar aquellas argumentaciones al ámbito de la tributación del beneficiario, debiéndose así integrar aquella compensación económica por razón de trabajo como rendimiento del trabajo, pues ya el artículo 16.2.f) del Real Decreto Legislativo 3/2004, establece que “tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: ... las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge”.



Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/4980/2011 de 14/11/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

ITP y AJD. Operaciones Societarias. Liquidación de sociedades. Adjudicación de activos y deudas a un socio con ocasión de la liquidación de la sociedad.

En las operaciones de liquidación de sociedades en las que bienes inmuebles hipotecados son adjudicados a los socios subrogándose éstos en las deudas garantizadas, sólo cabe la tributación por el concepto de Operaciones Societarias, a diferencia de lo que ocurre en las aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados por ampliación de capital, en las que se tributa por dos convenciones y conceptos con distintas bases imponibles: por Operaciones Societarias por la cifra de capital ampliada y, por Transmisiones Patrimoniales Onerosas por el importe de la deuda subrogada.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: ... Como señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 febrero 2002, nuestro Ordenamiento distinguió siempre tres clases de adjudicaciones a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a saber: la adjudicación en pago de deudas, la adjudicación en pago de asunción de deudas y la adjudicación para pago de deudas.... *las dos primeras implican una verdadera transmisión del bien.... Por contra, en la adjudicación para pago de deudas, el adjudicatario cumple una función vicaria que no va más allá de pagar las deudas del adjudicante con los bienes recibidos o con el producto de su venta ...*"

TERCERO: El artículo 1.2 del Texto Refundido... establece que *"En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias..."*

CUARTO: Este Tribunal, tratándose de supuestos de ampliaciones de capital por aportación no dineraria de inmueble hipotecado en el que la sociedad asume la deuda, ha considerado que junto al hecho imponible por operación societaria, se produce asimismo el hecho imponible de transmisión onerosa por el importe correspondiente a la deuda asumida...

QUINTO: Ahora bien, conviene precisar que dicho criterio no es trasladable a las operaciones de disolución o reducción de capital social a la vista de la regulación de la base imponible que contiene el art. 19, ya que dicho precepto no toma en consideración para la cuantificación de la base la cifra de capital social reducido, o la cuota de liquidación en el supuesto de disolución de sociedades, sino el valor bruto (sin deducción de gastos y deudas) de los bienes entregados a los socios. Dicha regla de liquidación en la que se hace prevalecer el efecto traslativo sobre el formal (cifra de capital), y que es la regla aplicable al valor de las transmisiones onerosas, impide la tributación conjunta por ambos conceptos, al incluir como base imponible el valor total del inmueble...

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/947/2013 de 3/12/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

ITP y AJD. Constitución de hipoteca unilateral en favor de la Administración, en garantía de un aplazamiento/ fraccionamiento o de suspensión. Diferente tributación en función de que el deudor sea o no sujeto pasivo del IVA.

La constitución de hipoteca unilateral en favor de la Administración, en garantía de un aplazamiento/ fraccionamiento o de suspensión, si el deudor no ostenta la condición de sujeto pasivo del IVA, se trata de una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de TPO. Puesto que se trata de la constitución de un derecho real, según el artículo 8.c) del TR, en caso de aceptación, será sujeto pasivo del impuesto el acreedor hipotecario, esto es, el organismo público, al que resultarán de aplicación las exenciones subjetivas del artículo 45.I.A del TR.

La Administración autonómica es quien interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio instando que se declare: "Que en la escritura pública de constitución de hipoteca unilateral, sujeta a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el sujeto pasivo es la persona que comparece ante notario para instar o solicitar el documento notarial".

El TEAC desestima el recurso.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar quién es el sujeto pasivo en las escrituras de constitución de hipoteca unilateral.

Antes de proceder al estudio del fondo del asunto, debe subrayarse que el criterio que va a fijar este Tribunal Central al resolver, estimando o desestimando, el presente recurso en unificación de criterio, tendrá carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía...

QUINTO: ... La hipoteca está considerada como un derecho real de garantía, por lo que su constitución queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en función de quiénes sean los sujetos intervinientes...

La hipoteca unilateral se constituye por el dueño de la finca gravada y accede al Registro de la Propiedad pendiente de su aceptación por parte del acreedor hipotecario. Una vez aceptada por ese acreedor, sus efectos se retrotraen al momento de su constitución...

Es importante definir las situaciones que pueden darse en aras a determinar las consecuencias fiscales de la constitución de una hipoteca unilateral a favor de la Administración y quién es el sujeto pasivo en cada caso. A los

efectos que aquí nos interesan, la diferenciación viene determinada en función de si la hipoteca la constituye un particular (en el sentido de no ser sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido) o quien ostente la condición de empresario o profesional en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales:

- 1) De ostentar el deudor hipotecario la condición de empresario o profesional, y actuando en el ejercicio de sus actividades, estaríamos ante una operación sujeta -pero exenta- de IVA...
- 2) De ser el deudor hipotecario un particular, esto es, quien no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA, se trata de una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de TPO....

En caso de aceptación de la hipoteca, es pacífica la conclusión de que el sujeto pasivo es el organismo público al ser la persona a cuyo favor se realiza el acto jurídico, es decir el acreedor hipotecario, operación que quedaría exenta del impuesto en virtud del artículo 45.I.A) del Texto Refundido...

SEXTO: ... Cabe recordar que en supuestos de aplazamientos de deudas de derecho público, o de suspensión, los interesados vienen obligados a ofrecer la constitución de garantías, cuya suficiencia e idoneidad han de ser evaluadas por el órgano de aplicación de los tributos en orden a conceder el aplazamiento o la suspensión, pudiendo rechazarlas y exigir su cambio o su complementación con otras para esa concesión. Estando obligado el peticionario a aportar con posterioridad las garantías ofrecidas. De manera que estamos ante una actuación que si bien es voluntaria, ya que puede no cumplimentarse la garantía y renunciar así a aplazar/fraccionar/suspender el pago de la deuda, se trata de una voluntariedad relativa, puesto que en el fondo se está dando cumplimiento a las instrucciones recibidas del órgano administrativo. Entendiendo este Tribunal Central que si la constitución de la garantía se acomoda en todo a esas instrucciones, ha de entenderse tácitamente aceptada, sin que la Administración pueda rehusarla posteriormente en virtud de la doctrina de los actos propios.



Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia

Acuerdo de 23 de mayo de 2013, rec. 1141/2012

IVA. Exenciones. Servicios de homeopatía prestados por médico colegiado.

En la medida en que se cumplen los requisitos objetivos y subjetivos exigidos por las normas de aplicación, Exentos de IVA los servicios de homeopatía prestados por médico colegiado.

Fundamentos Jurídicos

TERCERO: Es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (...)

Están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria a personas físicas, relativos al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos, siempre que se presten por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque actúen por medio de una sociedad que sea quien facture a los destinatarios, y con independencia de a quién se expidan las facturas. Con lo que, en definitiva, para poder aplicar la exención por la que se consulta, se requiere la concurrencia de dos requisitos. A saber:

- 1/ Un requisito objetivo, referido a la naturaleza de los servicios prestados. Tal y como se ha indicado más arriba, debe tratarse de servicios de asistencia a personas físicas, consistentes en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria, relativos al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades, incluidos los análisis clínicos y las exploraciones radiológicas, cualquiera que sea la persona destinataria de los mismos.
- 2) Un requisito subjetivo, referido a la condición de quienes prestan los servicios en cuestión. En particular, la NFIVA exige que se trate de profesionales médicos o sanitarios, aun cuando actúen por medio de una sociedad que sea quien facture a los destinatarios...

CUARTO: Con la documentación aportada por el reclamante, no cabe duda, que en este caso, se cumple el requisito subjetivo, al haber quedado acreditada su Licenciatura en Medicina y su colegiación en el Colegio Oficial de Médicos de Bizkaia, por lo que únicamente procede entrar a valorar si también concurre el requisito objetivo...

... No ofrece duda que el ejercicio de la homeopatía está directamente vinculado con el diagnóstico, la prevención y/o el tratamiento de enfermedades concretas de pacientes determinados...

La Homeopatía es, por tanto, una práctica médico-terapéutica que como tal debe ser realizada por un Licenciado en Medicina, sin perjuicio de que el profesional médico que la aplique pueda ostentar Diplomas (no oficiales)...

La Ley 25/1990 de 20 de diciembre del Medicamento (B.O.E. de 22 de diciembre), en su artículo 54 al referirse a los medicamentos homeopáticos dice: "Los productos homeopáticos preparados industrialmente y que se comercializan con indicación terapéutica se someterán, a todos los efectos, al régimen de medicamentos previstos en esta Ley"...

En definitiva, y en vista de todo ello, este Tribunal considera que aun cuando la homeopatía no se encuentre reconocida como especialidad en ciencias de la salud, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley

44/2003, de 21 de noviembre , estando el reclamante en posesión de la Licenciatura en Medicina, y desarrollando una actividad sanitaria que consiste en la prevención, diagnóstico, y tratamiento de enfermedades mediante medicamentos homeopáticos, ha de concluirse que los servicios prestados en el ejercicio de su profesión se encuentran exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.



Revista Técnica Tributaria

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Colaboradores:

- José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña
- Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia
- María Amparo Grau Ruiz
Universidad Complutense de Madrid
- José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid
- Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

María Amparo Grau Ruiz

Profesora titular de derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Miembro de AEDAF

Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 19 de diciembre de 2013

Asunto: C 437/12

Partes: *X y Administración holandesa*

Síntesis:

«Tributos internos – Artículo 110 TFUE – Impuesto de matriculación – Productos nacionales similares – Neutralidad del impuesto entre vehículos automóviles usados importados y vehículos similares que ya se encuentren en el mercado nacional».

1. Comentario

En el procedimiento principal, los vehículos usados utilizados por primera vez antes del 1 de febrero de 2008, pero importados y matriculados en los Países Bajos en el período comprendido entre esa fecha y el 31 de diciembre de 2009, se someten a un impuesto inferior al que grava los vehículos usados similares importados y matriculados después del 1 de enero de 2010.

El Tribunal se centra en la aplicación e interpretación del artículo 110 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, para garantizar la libre circulación de mercancías. En primer lugar, identifica los productos nacionales similares a un vehículo usado (que, en este caso, fue utilizado por primera vez antes del 1 de febrero de 2008, y que fue importado y matriculado en los Países Bajos en 2010). A continuación, el Tribunal interpreta el referido artículo y concluye que se opone a un impuesto como el holandés cuestionado.

Es sencillo recordar que, según el artículo 110.1 del TFUE, los Estados miembros tienen prohibido gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que gravan los productos nacionales similares.

Algo más complicado resulta adentrarse en el cálculo del impuesto, cuyas siglas son BPM (“belasting personenauto’s en motorrijwielen”). Éste sólo se devenga y abona en el momento de la primera matriculación de un vehículo en territorio neerlandés, aunque desde 2006 su regulación ha padecido sucesivas modificaciones. De hecho, desde el 1 de febrero de 2008, se incluye en la base imponible una cantidad que depende de la tasa de emisiones de CO₂, mientras que antes el tributo únicamente se cuantificaba en función de un porcentaje de precio neto de catálogo. Con el paso del tiempo, la consideración de la parte relativa al precio neto de catálogo ha ido disminuyendo paulatinamente en beneficio de la parte relativa a la tasa de emisiones de CO₂.

Si el importe del BMP que grava el vehículo excede del importe residual del BMP menor que sigue incorporado al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en territorio nacional, no se descarta que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales y se producen efectos discriminatorios.

2. Antecedentes

X, una persona jurídica, tuvo que abonar el impuesto sobre turismos y motocicletas al matricular en los Países Bajos un automóvil procedente de otro Estado miembro y recurrió (primero ante el Rechtbank Breda que estimó parcialmente el recurso -ordenando el reembolso correspondiente-, y luego en apelación) porque los vehículos usados importados soportaban un gravamen superior al de los vehículos comparables. El Gerechtshof’s-Hertogenbosch plantea una petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 267 del TFUE, mediante resolución de 27 de septiembre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de octubre de 2012. El Tribunal del Justicia, oído el Abogado General, M. Wathelet, decide que el asunto sea juzgado sin conclusiones.

3. Cuestiones planteadas

1. “Para responder a la cuestión, planteada en el marco del artículo 110 TFUE, de si el importe del impuesto que grava en 2010 la matriculación [del automóvil de turismo de que se trata] excede (o no) del importe residual del impuesto incorporado al valor de automóviles de turismo usados similares ya matriculados en el interior del país, ¿debe considerarse similar a efectos de la determinación de dicho importe residual:

- [un vehículo] comparable que haya sido matriculado en el año de la primera utilización del vehículo [de que se trate] (2006) como vehículo nuevo, o
- también los (demás) [vehículos] disponibles en 2010 en el mercado de vehículos usados y que, al igual que el [vehículo de que se trata], hayan sido utilizados por vez primera a 30 de mayo de 2006 y sean comparables en los demás aspectos, pero hayan sido (importados y) matriculados después del 30 de mayo de 2006 como automóviles de turismo usados (desde el 30 de mayo de 2006 hasta 2009 incluido), y/o
- también los (demás) [vehículos] disponibles en 2010 en el mercado de vehículos usados y que, a diferencia del [vehículo de que se trata], fueron utilizados por vez primera después del 30 de mayo de 2006 pero son comparables en los demás aspectos, y que fueron (importados y) matriculados después del 30 de mayo de 2006 como vehículos nuevos o usados (desde el 30 de mayo de 2006 hasta 2009 incluido)?

2. Para responder a la cuestión de si el artículo 110 TFUE se opone a la aplicación del BPM con ocasión de la matriculación del [vehículo de que se trata] en 2010 en la medida en que dicho impuesto se calcula en función de las emisiones de CO₂ [...] ¿debe considerarse esta parte del impuesto un nuevo impuesto que debe distinguirse del BPM vigente hasta el 1 de febrero de 2008, que se aplicaba únicamente en función del precio [neto] de catálogo, de manera que, en la medida en que el impuesto se calcula en función de las emisiones de CO₂, carece de pertinencia una comparación con vehículos usados (similares) matriculados antes del 1 de enero de 2010?
 - Si se considera que no existe un nuevo impuesto en el sentido de la segunda cuestión: ¿se opone, en virtud del artículo 110 TFUE, a la percepción del BPM con ocasión de la matriculación [del vehículo de que se trata] en 2010, en la medida en que dicho impuesto se calcula en función de las emisiones de CO₂ [...], el hecho de que [vehículos] comparables al [vehículo de que se trata], que fueron utilizados por vez primera antes del 1 de febrero de 2008 y que fueron importados y registrados como vehículos usados en el período comprendido entre el 1 de febrero 2008 y el 31 de diciembre de 2009, no fueran gravados con el impuesto en función de las emisiones de CO₂ [...], mientras que sí fueron gravados con el impuesto calculado en función de las emisiones de CO₂ con ocasión de la matriculación en el período citado de [vehículos] que fueron utilizados por vez primera después del 1 de febrero de 2008 pero que son comparables en los demás aspectos al [vehículo de que se trata]?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

“A efectos de la aplicación del artículo 110 TFUE, los productos nacionales similares comparables a un vehículo usado, como el controvertido en el procedimiento principal, que fue utilizado por primera vez con anterioridad al 1 de febrero de 2008 y que ha sido importado y matriculado en los Países Bajos en 2010, son los vehículos que se encontraban ya en el mercado neerlandés y que presentan las características más próximas a las del vehículo de que se trata.

Procede interpretar el artículo 110 TFUE en el sentido de que se opone a un impuesto como el impuesto sobre turismos y motocicletas («belasting personenauto's en motorrijwielen») en vigor en 2010 en la medida en que el importe de este impuesto que grava los vehículos usados importados en el momento de su matriculación en los Países Bajos excede del importe residual menor de éste incorporado al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en ese mismo Estado miembro”.

5. Fundamentos de la sentencia

“Los automóviles presentes en el mercado de un Estado miembro son «productos nacionales» de éste, en el sentido del artículo 110 TFUE (véase la sentencia Tatu, antes citada, apartado 55” (apartado 22).

“Cuando estos productos se ponen a la venta en el mercado de vehículos usados de este Estado miembro, deben ser considerados «productos similares» a los vehículos usados importados si sus características y las necesidades a las que responden los colocan en una relación de competencia [...] El vehículo de

referencia debe ser el que presente las características más semejantes a las del vehículo importado, lo que implica tener en cuenta el modelo, el tipo y otras propiedades, como el modo de propulsión o el equipamiento, la antigüedad, el kilometraje, el estado general o la marca" (apartado 23).

"Así, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en materia de tributación de vehículos, el objetivo de esta disposición es garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que refiere a la competencia entre productos nacionales y productos importados (sentencias de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca, C47/88, Rec. p. I4509, apartado 9, y de 29 de abril de 2004, Weigel, C387/01, Rec. p. I4981, apartado 66)" (apartado 29).

"Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado que, desde que se abona un impuesto de matriculación en un Estado miembro, el importe de este impuesto se incorpora al valor del vehículo. De este modo, cuando un vehículo matriculado en el Estado miembro en cuestión es vendido luego como vehículo de segunda mano en ese mismo Estado miembro, su valor de mercado, que incluirá el importe residual del impuesto de matriculación, será igual a un porcentaje, determinado por la depreciación de dicho vehículo, de su valor inicial (sentencia de 5 de octubre de 2006, Nádasdi y Németh, C290/05 y C333/05, Rec. p. I10115, apartado 54)" (apartado 30).

"Por tanto, se vulnera el artículo 110 TFUE cuando la cuantía del impuesto que grava un vehículo de segunda mano importado excede de la cuantía residual del impuesto incorporada al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el interior del país (sentencias de 9 de marzo de 1995, Nunes Tadeu, C345/93, Rec. p. I479, apartado 20; de 22 de febrero de 2001, Gomes Valente, C393/98, Rec. p. I1327, apartado 23, y Tulliasiamies y Siilin, antes citada, apartado 55)" (apartado 31).

"Sin embargo, el poder de los Estados miembros en la estructuración de nuevos impuestos o en la modificación del tipo o de la base imponible de los impuestos en vigor no es ilimitado. La prohibición contenida en el artículo 110 TFUE debe aplicarse siempre que un gravamen fiscal pueda desalentar la importación de bienes procedentes de otros Estados miembros en beneficio de los productos nacionales (véase, en este sentido, la sentencia Tatu, antes citada, apartado 52 y jurisprudencia citada)" (apartado 34).

"Tales efectos discriminatorios sólo pueden evitarse si es posible optar por el menor importe residual del impuesto de matriculación aún incorporado al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el territorio nacional" (apartado 42).



Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 12 de diciembre de 2013

Asunto: C 362/12

Partes: *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* Y *Commissioners of Inland Revenue, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

Síntesis:

«Tutela judicial – Principio de efectividad – Principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima – Devolución de cantidades indebidamente percibidas – Vías de recurso – Legislación nacional – Reducción del plazo de prescripción de las vías de recurso disponibles sin previo aviso y con carácter retroactivo».

1. Comentario

En este caso se resuelve un recurso colectivo interpuesto ante los tribunales del Reino Unido por “Test Claimants in the FII Group Litigation” en relación con las vías para obtener la devolución de pagos a cuenta indebidos en el Impuesto sobre Sociedades. Sigue a las sentencias recaídas en los asuntos C446/04 y C35/11, sobre el tratamiento fiscal de los dividendos pagados a las sociedades matrices establecidas en el Reino Unido por filiales no establecidas y su compatibilidad con la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

En el momento de los hechos del litigio principal, el Derecho inglés preveía dos vías de recurso basadas en el “common law” para la devolución del Impuesto de Sociedades percibido con infracción del Derecho de la Unión: la acción Woolwich de devolución del impuesto percibido ilegalmente (cuyo plazo de prescripción era de seis años a contar desde el momento en que se pudo ejercer); y la acción Kleinwort Benson, que permitía la devolución de importes abonados a raíz de un error de Derecho (con el plazo de seis años a partir de la fecha en la que el demandante descubrió el error de Derecho o hubiese podido descubrirlo con una diligencia razonable).

El Gobierno del Reino Unido anunció una propuesta legislativa, que se recogió en una Ley Presupuestaria (Finance Act 2004, artículo 320), por la que la ampliación del plazo de la acción Kleinwort Benson dejaría de aplicarse a errores de Derecho relativos a materias tributarias que fueran competencia de los Commissioners. Adoptado el 24 de junio de 2004, este precepto entró en vigor con efectos retroactivos el 8 de septiembre de 2003, fecha del anuncio de la propuesta de adopción de dicho artículo, y también de la interposición del recurso.

Entran en juego los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima previstos por el Derecho de la Unión, por excluirse sin previo aviso y con carácter retroactivo la aplicación del plazo de prescripción de la acción Kleinwort Benson. Se priva de la posibilidad de interponer un recurso que, de otro modo, se habría interpuesto dentro del plazo establecido, dificultando en exceso o haciendo imposible el ejercicio de los derechos que confiere el Derecho de la Unión.

Si bien se admite la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la fijación de plazos razonables de recurso, en interés de la seguridad jurídica, los plazos de prescripción deben fijarse por anticipado. El Tribunal, al examinar los derechos de los contribuyentes conferidos por el Derecho nacional antes del cambio legislativo y sus

consecuencias sobre el derecho de devolución otorgado por el Derecho de la Unión, critica que la modificación les afectó negativamente, sin que hubieran podido prepararse, de manera retroactiva y sin régimen transitorio.

Por último, interesa dejar constancia de que el Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública el 5 de septiembre de 2013 y el gobierno español presentó observaciones.

2. Antecedentes

Tras la sentencia de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros* (C397/98 y C410/98), y la sentencia de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, de 18 de julio de 2003, *Deutsche Morgan Grenfell/ Inland Revenue Commissioners* ([2003] 4 All ER 645), el 8 de septiembre de 2003, el grupo de sociedades Aegis interpuso un recurso para obtener la devolución a través de la acción *Kleinwort Benson* con el que reclamaba los importes del régimen de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades ("advance corporation tax", ACT) indebidamente pagados durante el período comprendido entre 1973 y 1999.

Mediante sentencia de 4 de febrero de 2005, la Court of Appeal (England & Wales) anuló la citada sentencia de la High Court of Justice. Sin embargo, posteriormente, la sentencia de la Court of Appeal fue anulada por la House of Lords el 25 de octubre de 2006. Entonces, el Gobierno del Reino Unido solicitó al Tribunal de Justicia que reabriese el asunto C- 446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, para obtener una limitación de los efectos de esta sentencia en el tiempo, pero el 6 de diciembre de 2006, el Tribunal de Justicia desestimó dicha solicitud.

3. Cuestiones planteadas

1. "Si la legislación de un Estado miembro permite a los contribuyentes optar entre dos acciones alternativas para reclamar la devolución de impuestos recaudados vulnerando los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, y una de dichas acciones goza de un plazo de prescripción más prolongado, ¿es compatible con los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima que dicho Estado miembro promulgue disposiciones legislativas que reduzcan dicho plazo de prescripción más prolongado, sin previo aviso y con carácter retroactivo hasta la fecha de publicación de la correspondiente propuesta legislativa?
2. ¿Es pertinente para la respuesta a la primera cuestión que cuando el contribuyente interpuso su recurso ejercitando la acción que gozaba del plazo de prescripción más prolongado, la disponibilidad de dicha acción con arreglo al Derecho interno sólo había sido reconocida i) recientemente y ii) por un órgano jurisdiccional inferior y sólo más tarde fuera confirmada definitivamente por el órgano jurisdiccional supremo?"

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1. "En una situación en la que los contribuyentes, de conformidad con el Derecho nacional, pueden optar entre dos vías de recurso posibles en materia de devolución de un impuesto recaudado con infracción del Derecho

de la Unión, y una de ellas goza de un plazo de prescripción más prolongado, los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima se oponen a que una legislación nacional reduzca dicho plazo de prescripción sin previo aviso y con carácter retroactivo.

2. La circunstancia de que, cuando el contribuyente interpuso su recurso, la disponibilidad de la vía de recurso que ofrecía el plazo de prescripción más prolongado sólo había sido reconocida recientemente por un órgano jurisdiccional inferior y sólo fuera confirmada definitivamente por el órgano jurisdiccional supremo con posterioridad no influye en la respuesta dada a la primera cuestión.”

5. Fundamentos de la sentencia

“Un Estado miembro está obligado a devolver los impuestos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (véase la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C591/10, apartado 24 y jurisprudencia citada)” (apartado 30).

“Ante la inexistencia de una normativa de la Unión en materia de devolución de impuestos nacionales recaudados indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada uno de los Estados miembros, en virtud del principio de autonomía procesal de éstos, designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los contribuyentes. No obstante, los Estados miembros tienen la responsabilidad de garantizar, en cada caso, una protección efectiva de estos derechos (véase la sentencia de 27 de junio de 2013, Agroconsulting-04, C93/12, apartado 35 y jurisprudencia citada)” (apartado 31).

“La regulación procesal de las acciones destinadas a garantizar la tutela de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los contribuyentes no debe así ser menos favorable que la referente a acciones semejantes de Derecho interno (principio de equivalencia) ni estar formulada de manera que haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véanse, en particular, la sentencia de 18 de marzo de 2010, Alassini y otros, C317/08 a C320/08, Rec. p. I2213, apartado 48 y jurisprudencia citada, y la sentencia Agroconsulting-04, antes citada, apartado 36).” (apartado 32).

“Como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 38 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, el principio de efectividad no se opone a que una normativa nacional reduzca el plazo en que puede reclamarse la devolución de las cantidades pagadas cuando se ha infringido el Derecho de la Unión, a condición, no solamente de que el nuevo plazo establecido presente un carácter razonable, sino también de que esa nueva normativa contenga un régimen transitorio que permita a los justiciables disponer de un plazo suficiente, después de la adopción de ésta, para poder presentar las solicitudes de devolución que podían presentar al amparo de la anterior normativa. Un régimen transitorio de esta índole es necesario, puesto que la aplicación inmediata a dichas demandas de un plazo de prescripción más corto que el vigente con anterioridad produciría el efecto de privar retroactivamente a algunos justiciables de su derecho a la devolución o de dejarles únicamente un plazo demasiado corto para ejercitar ese derecho” (apartado 37).

“Una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que reduce el período durante el que pueden interponerse recursos para obtener la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, de seis años a partir del descubrimiento del error que provocó el pago del impuesto indebido a seis años a partir del día del pago de éste, estableciendo que el plazo reducido se aplique inmediatamente a todas las demandas presentadas tras la fecha de adopción de esta normativa así como a las demandas presentadas entre esta última fecha y una fecha anterior, correspondiente en el caso de autos a la fecha en que se anunció la propuesta de adopción de esta normativa, que constituye a su vez la fecha de entrada en vigor de la citada normativa, no se ajusta a la exigencia de un régimen transitorio. Una normativa de este tipo hace imposible en la práctica el ejercicio de un derecho a la devolución de los impuestos pagados indebidamente del que disponían los contribuyentes anteriormente. De ello se deduce que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal debe considerarse incompatible con el principio de efectividad” (apartado 43).

“Según reiterada jurisprudencia, el principio de seguridad jurídica, que tiene como corolario el principio de protección de la confianza legítima, exige que una normativa que entrañe consecuencias desfavorables para los particulares debe ser clara y precisa y su aplicación previsible para los justiciables (véase, en particular, la sentencia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C17/03, Rec. p. I4983, apartado 80). Como se recordó en el apartado 33 de la presente sentencia, un plazo de prescripción debe fijarse por anticipado para cumplir su función de garantizar la seguridad jurídica” (apartado 44).

“Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al contribuyente, con efecto retroactivo, del derecho que le asistía con anterioridad a dicha modificación a obtener la devolución de los impuestos en cuya recaudación se ha infringido el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 46)” (apartado 45).

“La circunstancia de que, cuando el contribuyente interpuso su recurso, la disponibilidad de la vía de recurso que ofrecía el plazo de prescripción más prolongado sólo había sido reconocida recientemente por un órgano jurisdiccional inferior y sólo fuera confirmada definitivamente por el órgano jurisdiccional supremo con posterioridad no influye en la respuesta dada a la primera cuestión” (apartado 52).



Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de octubre de 2013

Asunto: C-181/12

Partes: *Yvon Welte y Finanzamt Velbert*

Síntesis:

«Libre circulación de capitales – Artículos 56 CE a 58 CE – Impuesto sobre sucesiones – De cuius y heredero residentes en un país tercero – Haber hereditario – Bien inmobiliario situado en un Estado miembro – Derecho a una reducción de la base imponible – Trato diferente de residentes y no residentes».

1. Comentario

El Tribunal analiza la existencia de una posible restricción a la libre circulación de capitales a efectos de los artículos 56.1 y 57.1 CE, que prohíben todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países; e igualmente cuestiona la justificación de dicha restricción con arreglo al artículo 58.1 y 3 CE.

El litigio entre el Sr. Welte y el Finanzamt Velbert se suscita con respecto al cálculo del Impuesto sobre Sucesiones alemán; en particular, por la norma aplicable a un inmueble situado en Alemania propiedad de la difunta (nacional suiza fallecida en Suiza). Obviamente ésta no puede considerarse una situación meramente interna, por lo que la operación queda comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales.

En la adquisición *mortis causa* de un inmueble situado en territorio alemán, es inferior la reducción de la base imponible cuando el causante y el causahabiente residen, en el momento del fallecimiento, en un tercer país. Así, en la sujeción al impuesto por obligación real, sólo se aplica una reducción de la base imponible de 2.000 euros, mientras que si el causante o el causahabiente residen en Alemania en el momento del fallecimiento, la reducción es de 500.000 euros.

Habiéndose pronunciado anteriormente el Tribunal sobre la oposición al Derecho comunitario de una reducción menor en la base imponible, en caso de donación de un único inmueble situado en el territorio, si el donante y el donatario residían en otro Estado miembro; el órgano jurisdiccional remitente duda por tratarse de causante y causahabiente residentes en un tercer país y porque la adquisición *mortis causa* incluye también los saldos de las cuentas en los bancos alemanes y suizos.

El Gobierno alemán trata de justificar su normativa esgrimiendo el principio de coherencia fiscal (entiende que en la obligación real de contribuir, la ventaja de la base imponible reducida viene compensada por el inconveniente que resulta de una menor reducción) y la eficacia de los controles fiscales, pero el Tribunal no acepta ninguno de estos argumentos.

2. Antecedentes

La Sra. Welte, nacida en Alemania, se casó con un nacional suizo. Residió con su marido en Suiza, país en el que falleció, siendo él su heredero universal. La causante era propietaria de una finca en Alemania, pues había heredado la casa de sus padres.

El Finanzamt Düsseldorf-Süd exigió al Sr. Welte el pago del Impuesto sobre Sucesiones, tras aplicar una reducción de 2.000 euros a la base imponible, minorada en una cantidad a tanto alzado en concepto de gastos deducibles –prevista para sucesiones entre no residentes en el artículo 16.2 de la ErbStG (*Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts*, de 24 de diciembre de 2008, BGBl. 2008 I, p. 3018). El Sr. Welte reclamó y solicitó que se le aplicase la reducción de la base imponible de 500.000 euros, prevista en el artículo 16.1 de la ErbStG en favor del cónyuge cuando la sucesión implica al menos a un residente. El Finanzamt desestimó su reclamación, y entonces recurrió ante el Finanzgericht Düsseldorf, alegando que la desigualdad de trato entre residentes y no residentes en cuanto al pago del impuesto de sucesiones vulneraba la libre circulación de capitales.

3. Cuestiones planteadas

El Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Deben interpretarse los artículos 56 [CE] y 58 [CE] en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro relativa al impuesto sobre sucesiones que, para el caso de adquisición *mortis causa* de una finca de un causante no residente situada en dicho Estado miembro, establece una reducción de la base imponible de sólo 2.000 euros para el causahabiente no residente, mientras que dicha reducción asciende a 500.000 euros cuando, en el momento del fallecimiento, el causante o el causahabiente tengan su domicilio en el Estado miembro de que se trata?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

“Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición *mortis causa* de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto –como sucede en el litigio principal– de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.”

5. Fundamentos de la sentencia

“De reiterada jurisprudencia se desprende que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva

88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C364/01, Rec. p. I15013, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; y de 19 de julio de 2012, Scheunemann, C31/11, apartado 22)” (apartado 20).

“De reiterada jurisprudencia resulta que, en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el artículo 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos (véanse, en particular, las sentencias Barbier, antes citada, apartado 62; de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C11/07, Rec. p. I6845, apartado 44; Arens-Sikken, C43/07, Rec. p. I6887, apartado 37, y Missionswerk Werner Heukelbach, antes citada, apartado 22)” (apartado 23).

“Es necesario señalar que tal normativa, que hace depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, lleva a que las sucesiones entre no residentes que incluyan tal bien soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente y, por lo tanto, provoca una disminución del valor de dicha herencia (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartados 45 y 46; Mattner, apartados 27 y 28, y Missionswerk Werner Heukelbach, apartado 24, antes citadas)” (apartado 25).

“A este respecto, es necesario señalar que el artículo 57 CE, apartado 1 –que enumera taxativamente los movimientos de capitales que pueden eludir la aplicación del artículo 56 CE, apartado 1– no menciona las sucesiones. Pues bien, como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, tal disposición debe interpretarse en sentido estricto (véase, por analogía, la sentencia Eckelkamp y otros, antes citada, apartado 57)” (apartado 29).

“En cambio, inversiones inmobiliarias de carácter «patrimonial», como aquellas de que se trata en el asunto principal, que se refieren a la casa de los padres de la causante, efectuadas con fines privados sin relación con el ejercicio de una actividad económica, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 57 CE, apartado 1” (apartado 35).

“Por lo tanto, procede distinguir entre los diferentes tratos permitidos en virtud del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), y las discriminaciones arbitrarias prohibidas en virtud del apartado 3 de este mismo artículo. Pues bien, de reiterada jurisprudencia se desprende que, para que pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a efectos de calcular el impuesto sobre sucesiones, hace una distinción por lo que respecta al importe de la reducción aplicable a la base imponible en el caso de un bien inmueble situado en el Estado miembro de que se trata en función de que el causante o el causahabiente residan en dicho Estado miembro o que residan ambos en otro Estado miembro, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general. Además, para estar justificada, la diferencia de trato no debe ir más allá de lo necesario para que se alcance el objetivo perseguido por la normativa controvertida (véanse la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C319/02, Rec. p. I7477, apartado 29; y las sentencias

Eckelkamp y otros, apartados 58 y 59; Arens-Sikken, apartados 52 y 53, y Mattner, apartado 34, antes citadas)” (apartado 44).

“Cuando, a efectos de la tributación de un bien inmueble adquirido *mortis causa* y situado en el Estado miembro de que se trate, una normativa nacional pone en el mismo plano por un lado, a los herederos no residentes que adquirieron dicho bien de un causante no residente y, por otro lado, a los herederos no residentes o residentes que adquirieron tal bien de un causante residente y a los herederos residentes que adquirieron ese mismo bien de un causante no residente, dicha normativa no puede, sin infringir las exigencias del Derecho de la Unión, tratar a estos herederos de manera diferente, dentro del marco de esa misma tributación, por lo que respecta a la aplicación de una reducción sobre la base imponible del referido bien inmueble. Al tratar de manera idéntica, salvo en cuanto atañe al importe de la reducción que puede practicar el heredero, las sucesiones realizadas en beneficio de esas dos categorías de personas, el legislador nacional admitió, en efecto, que entre estas últimas no existía, a efectos de las modalidades y condiciones de la percepción del impuesto sobre sucesiones, disparidad alguna objetiva que pudiera justificar un tratamiento diferente (véanse, por analogía, las sentencias Eckelkamp y otros, apartado 63; Arens-Sikken, apartado 57, y Mattner, apartado 38, antes citadas)” (apartado 51).

“Ciertamente, es preciso admitir que, como alegan los Gobiernos alemán y belga, la base imponible de la sucesión de un heredero no residente, cuando está sujeto al impuesto por obligación real en Alemania, es «en principio», según los propios términos utilizados por dichos Gobiernos, inferior a la de un heredero, residente o no residente, que está sujeto por obligación personal a dicho impuesto en el referido Estado miembro” (apartado 52).

“Sin embargo, esta circunstancia no puede cuestionar las declaraciones precedentes, desde el momento en que el importe de la reducción sobre la base imponible establecida en la normativa de que se trata en el litigio principal no varía en absoluto en función del importe de la base imponible de la sucesión, sino que sigue siendo la misma cualquiera que sea este último importe. En efecto, como se deduce de los autos obrantes ante el Tribunal de Justicia, dicha reducción se concede automáticamente a todo heredero por el mero hecho de su condición de sujeto pasivo del impuesto de sucesiones en Alemania, a fin de garantizar la exención de una parte del patrimonio familiar mediante la reducción del importe total de lo heredado. Pues bien, del mismo modo que esta condición de sujeto pasivo no depende en absoluto del lugar de residencia –dado que la normativa de que se trata sujeta al impuesto sobre sucesiones cualquier adquisición de un bien inmueble situado en Alemania con independencia de que el causante o el heredero sean o no residentes–, el objetivo de exención parcial del patrimonio familiar afecta por igual a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sucesiones en Alemania, ya sean residentes o no residentes, desde el momento en que dicha exención tiene por objeto reducir el importe total de lo heredado” (apartado 53).

“De lo anterior se desprende que, al no estar el importe de la reducción en función del importe de la base imponible, sino que se concede al heredero por su condición de sujeto pasivo, la sujeción por obligación real del heredero no residente de un causante no residente no constituye una circunstancia que convierta en objetivamente diferente, desde el punto de vista de la reducción, la situación de dicho heredero respecto de la del heredero no residente de un causante residente o de la del heredero residente de un causante residente o no residente” (apartado 55).

“Sobre este particular, procede recordar que es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la necesidad de salvaguardar la coherencia de un sistema tributario puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado. Sin embargo, para que pueda admitirse tal justificación, es necesario que se demuestre la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado (véanse las sentencias Manninen, antes citada, apartado 42, y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I8591, apartados 77 y 78)” (apartado 59).

“Pues bien, en el caso de autos, basta con señalar que la ventaja fiscal resultante, en el Estado miembro en cuyo territorio está situado el bien inmueble objeto de una sucesión, de la aplicación a la base imponible de una reducción calculada al tipo más elevado cuando en esta sucesión interviene al menos un residente de dicho Estado, no está compensada en éste con ningún gravamen fiscal determinado en virtud del impuesto sobre sucesiones (véase, por analogía, la sentencia Mattner, antes citada, apartado 54)” (apartado 60).

“Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando la normativa de un Estado miembro hace que el disfrute de una ventaja fiscal dependa del cumplimiento de requisitos cuya observancia sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un tercer país, es, en principio, legítimo que dicho Estado miembro deniegue la concesión de tal ventaja si, especialmente debido a la inexistencia de una obligación convencional de ese tercer país de facilitar información, resulta imposible obtener de éste los datos pertinentes (véanse las sentencias A, antes citada, apartado 63; de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C72/09, Rec. p. I10659, apartado 44, y de 19 de julio de 2012, A, C48/11, apartado 36)” (apartado 63).

“No obstante, como ha señalado el Abogado General en los puntos 76 y 77 de sus conclusiones, la información a la que alude el Gobierno alemán, que se refiere principalmente a los certificados de defunción y a los documentos emitidos por el Registro Civil del Estado en el que se abrió la sucesión, puede ser comunicada por los herederos o, en su caso, por las Autoridades tributarias de dicho Estado en el marco de la aplicación de un convenio bilateral para evitar la doble imposición y no suele requerir una apreciación compleja” (apartado 64).

“En cualquier caso, en virtud de la normativa nacional, a un heredero residente en Alemania se le aplicará el porcentaje más elevado de reducción sobre la base imponible cuando adquiera *mortis causa* un bien inmueble situado en dicho Estado miembro de una persona que residía, en el momento de su fallecimiento, en un tercer país” (apartado 65).



Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 22 de octubre de 2013

Asunto: C-276/12

Partes: Jiří Sabou y Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu

Síntesis:

«Directiva 77/799/CEE – Asistencia mutua de las autoridades de los Estados miembros en materia de impuestos directos – Intercambio de información previa solicitud – Procedimiento tributario – Derechos fundamentales – Alcance limitado de las obligaciones del Estado miembro requirente y del Estado miembro requerido frente al contribuyente – Inexistencia de obligación de informar al contribuyente acerca de la solicitud de asistencia – Inexistencia de obligación de invitar al contribuyente a participar en el examen de testigos – Derecho del contribuyente a cuestionar la información intercambiada – Contenido mínimo de la información intercambiada».

1. Comentario

Este caso de intercambio de información tributaria previa solicitud entre Estados miembros, se examina a la luz de los derechos fundamentales y de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros (tras su modificación por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006). Debe tenerse en cuenta que posteriormente esta Directiva “de base” fue derogada por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Pese a los intentos de la Comisión de negar la competencia del Tribunal, por defender que la obligación de informar al contribuyente de la solicitud de asistencia no se rige por el Derecho de la Unión, sino exclusivamente por el Derecho nacional, la Gran Sala se declara competente.

Desafortunadamente, el Tribunal no se puede pronunciar sobre los efectos de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, porque la fecha de su entrada en vigor (1 de diciembre de 2009) es posterior a la de la liquidación complementaria (de 28 de mayo de 2009).

El centro de la discusión es cuándo debe informarse al contribuyente. Es cierto que la Directiva aplicable no atribuye derechos específicos a los contribuyentes, ni impone a las autoridades de los Estados miembros ninguna obligación de consultarles. No obstante, se analiza si en virtud del derecho de defensa (que incluye el derecho a ser oído y el de acceso al expediente), las Administraciones de los Estados miembros están obligadas a permitir a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses y que entren en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión (aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal) dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión.

Para esclarecer el alcance de esta obligación, el Tribunal admite la argumentación común, presentada por los Estados miembros, que subraya la distinción entre la fase de investigación y la contradictoria en el procedimiento

de inspección tributaria. Se insiste en que la primera tiene por objeto recabar la información (incluso a través de la asistencia mutua) y la segunda comienza con la notificación al contribuyente de la propuesta de liquidación complementaria. Dado que el derecho de defensa puede ejercerse en esta segunda fase, el Tribunal no exige que el contribuyente participe en la solicitud de información, ni que sea oído cuando en el Estado miembro requerido se examinen testigos, ni antes de que transmita información.

Sin embargo, reconoce que aunque el derecho de defensa no obligue a las Administraciones a permitir la participación del contribuyente en las fases iniciales del procedimiento inspector, ello no quiere decir que se impida a los Estados miembros que hagan extensivo el derecho a ser oído a tales actuaciones, permitiendo que el contribuyente participe en diversos momentos de la recogida de información y en el examen de testigos.

Algo parecido sucede con el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida o con determinadas exigencias sobre su contenido, pues el Tribunal remite a las normas de procedimiento aplicables en el Estado miembro.

A nuestro juicio, la variedad de regulaciones internas en lo que respecta a los derechos de notificación, derechos de consulta o audiencia y derechos de intervención o impugnación, dificulta la futura adopción de un consenso sobre qué derechos deben respetarse y en qué supuestos. La apuesta por el intercambio automático de información, ya promovido por la OCDE como estándar global, está llevando a un desmantelamiento de garantías aplicables a todas las modalidades de intercambio de información en los Derechos tributarios nacionales (por ejemplo, en Holanda). En estas circunstancias, ha llegado el momento de plantearse, al menos en la Unión Europea, si las Directivas sobre asistencia mutua o un Código del contribuyente deberían ir más allá de la mera imposición a los Estados miembros de algunas obligaciones y atribuir derechos específicos a los contribuyentes¹. Frente al falso dilema entre justicia y eficiencia que se nos propone, debe sostenerse que un procedimiento eficiente no es el que alcanza su propósito más rápidamente, sino el que lo hace de la mejor manera posible.

Finalmente, interesa reseñar que la Abogada Kokott presentó sus conclusiones en audiencia pública el 6 de junio de 2013 y que el Gobierno español formuló observaciones.

2. Antecedentes

El Sr. Sabou, futbolista profesional, declaró en su impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 2004 una cuota de 1.100 euros aproximadamente. Sin embargo, tras la actuación inspectora, se le giró una liquidación complementaria de unos 9.800 euros. El interesado la impugnó ante la Dirección de servicios tributarios del Ayuntamiento de Praga (Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu) que modificó dicha cuota, fijándola en torno a 11.000 euros. El Sr. Sabou interpuso, ante el Tribunal municipal de Praga, un recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado, y entonces recurrió en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo.

La diferencia en la cuota calculada se debe a la deducción de gastos realizados en varios Estados miembros, con motivo de un posible traslado de su actividad a alguno de sus clubes de fútbol. En el curso de la inspección, se

1 GRAU RUIZ, M.A.: "La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la Unión Europea", Quincena Fiscal Aranzadi, No. 22, 2013, p.105 a 115.

formularon varias solicitudes de información (a las Administraciones tributarias española, francesa y del Reino Unido), y resultó que ninguno de los clubes conocía al Sr. Sabou. Además, la Administración tributaria húngara, en relación con varias facturas presentadas por supuestos servicios prestados por una sociedad allí domiciliada, respondió que la misma era intermediaria de otra con domicilio social en un tercer país.

El futbolista alegó que la Administración tributaria checa había obtenido ilegalmente información, porque, en contra de los derechos que el ordenamiento jurídico checo le reconocía en el marco de procedimientos nacionales similares, al no informarle acerca de la solicitud de asistencia a otras Administraciones, no había podido participar en la formulación de las preguntas, ni fue invitado a participar en el examen de testigos en otros Estados miembros.

El Tribunal Supremo decide formular una petición de decisión prejudicial, mediante resolución de 3 de abril de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de junio de 2012, porque duda del derecho del contribuyente a participar en el intercambio de información entre las Administraciones y de la influencia que puedan tener los derechos garantizados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En concreto, si puede cuestionar la exactitud de la información transmitida y si deben mencionarse las fuentes de la información y el método utilizado para obtenerla en el Estado requerido.

3. Cuestiones planteadas

El Nejvyšší správní soud decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. “¿Se desprende del Derecho de la Unión Europea que el contribuyente tiene derecho a ser informado de la decisión de la Administración tributaria de solicitar información con arreglo a la Directiva 77/799[...]? ¿Tiene derecho el contribuyente a participar en la formulación de la solicitud dirigida al Estado miembro requerido? Si el contribuyente no tiene tales derechos en virtud del Derecho de la Unión Europea, ¿es posible que la legislación nacional le confiera similares derechos?
2. ¿Tiene derecho el contribuyente a participar en el examen de testigos en el Estado miembro requerido en el marco de la tramitación de una solicitud de información con arreglo a la Directiva 77/799[...]? ¿Debe comunicar de antemano el Estado miembro requerido al contribuyente cuándo se procederá al examen de testigos, si así se lo ha solicitado el Estado miembro requirente?
3. Al comunicar información con arreglo a la Directiva 77/799[...], ¿está obligada la Administración tributaria del Estado miembro requerido a respetar cierto contenido mínimo en su respuesta, de modo que conste claramente cuáles fueron las fuentes y cuál fue el método utilizado por la Administración tributaria requerida para obtener la información comunicada? ¿Puede el contribuyente cuestionar la exactitud de la información así comunicada, por ejemplo, por vicios formales del procedimiento que precedió en el Estado miembro requerido a la comunicación de la información? ¿O es aplicable el principio de cooperación y confianza mutua, conforme al cual no se podrá cuestionar la información facilitada por la Administración tributaria requerida?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

1. “El Derecho de la Unión, tal como resulta de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos indirectos y de los impuestos sobre las primas de seguros, en su versión modificada por la Directiva 2006/98/CE del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, y del derecho fundamental a ser oído, debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido, ni tampoco, por último, el derecho a tomar parte en el examen de testigos efectuado por este último Estado.
2. La Directiva 77/799, en su versión modificada por la Directiva 2006/98, no regula el extremo relativo a determinar en qué condiciones podrá el contribuyente cuestionar la exactitud de la información transmitida por el Estado miembro requerido y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida”.

5. Fundamentos de la sentencia

“La circunstancia de que el Estado miembro requirente no esté obligado a dirigir una solicitud de asistencia a otro Estado miembro no autoriza a considerar que las normas relativas a la solicitud de información y a la utilización de la información obtenida por dicho Estado miembro queden fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. Cuando un Estado miembro opta por recurrir a tal asistencia, ha de atenerse a las normas previstas en la Directiva 77/799” (apartado 26).

“Por consiguiente, las cuestiones planteadas relativas a las obligaciones que incumben al Estado miembro requirente frente al contribuyente están relacionadas con la aplicación del Derecho de la Unión y el Tribunal de Justicia es competente para examinar la aplicación, en este contexto, de los derechos fundamentales y, en particular, del derecho a ser oído” (apartado 27).

“Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de defensa, que incluye el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente, está incluido entre los derechos fundamentales que forman parte integrante del ordenamiento jurídico de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C349/07, Rec. p. I10369, apartados 33 y 36)” (apartado 28).

“Del examen de la Directiva 77/799 se deduce que esta Directiva, cuyo objeto es regular la colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, coordina la transmisión de información entre las autoridades competentes, imponiendo a los Estados miembros algunas obligaciones. En cambio, la Directiva no atribuye derechos específicos a los contribuyentes (véase la sentencia *Twoh International*, antes citada, apartado 31) ni impone a las autoridades competentes de los Estados miembros ninguna obligación de consultar a aquéllos” (apartado 36).

“El Tribunal de Justicia ha declarado con anterioridad que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona (véase la sentencia Sopropé, antes citada, apartado 36). En virtud de este principio, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión (véanse, entre otras, las sentencias de 24 de octubre de 1996, Comisión/Lisrestal y otros, C32/95 P, Rec. p. I5373, apartado 1, y Sopropé, antes citada, apartado 37). Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal (véanse, las sentencias Sopropé, antes citada, apartado 38, y de 10 de septiembre de 2013, G. y R., C383/13 PPU, apartado 32 y 35)” (apartado 38).

“Todos los Estados miembros que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia defendieron que la solicitud de información dirigida por un Estado miembro a la Administración tributaria de otro Estado miembro no constituye un acto que lleve aparejada tal obligación. Los mencionados Estados consideran fundamentalmente que, en el marco de los procedimientos de inspección tributaria, es preciso distinguir entre la fase de investigación, en la que se recaba la información y en la que se inscribe la solicitud de información de una Administración tributaria a otra, y la fase contradictoria, en la que intervienen la Administración tributaria y el contribuyente contra el que se dirige el procedimiento de inspección, fase esta última que comienza con la notificación al contribuyente de una propuesta de liquidación complementaria” (apartado 40).

“El respeto del derecho de defensa del contribuyente no exige que éste participe en la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. Tampoco exige que el contribuyente sea oído en el momento en que en el Estado miembro requerido se lleven a cabo actuaciones inspectoras que puedan incluir el examen de testigos ni que sea oído antes de que dicho Estado miembro transmita información al Estado miembro requirente” (apartado 44).

“Ahora bien, nada impide que un Estado miembro haga extensivo el derecho a ser oído a otras actuaciones de la fase de inspección, permitiendo que el contribuyente participe en diversos momentos de la recogida de información y, en particular, en el examen de testigos” (apartado 45).

“La Directiva 77/799 no contempla el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida” (apartado 48).

“En tales circunstancias, incumbe exclusivamente a los Derechos nacionales fijar las correspondientes normas. El contribuyente podrá cuestionar la información que le concierne transmitida a la Administración tributaria del Estado miembro requirente según las normas de procedimiento aplicables en el Estado miembro de que se trate” (apartado 49).



