

**SELECCIÓN DE LEGISLACIÓN,  
JURISPRUDENCIA, RESOLUCIONES DEL  
TEAC Y CONSULTAS DE LA DGT**



# FISCALIDAD ESTATAL

## LEGISLACIÓN

### LEY GENERAL TRIBUTARIA Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

*Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, por la que se dictan medidas para el impulso y homogeneización de determinados aspectos en relación a la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática, se modifican determinadas normas de presentación de los modelos de declaración 182, 184, 188 y 296, y se modifica el modelo de declaración 187, «Declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones» (BOE 4-11-2006).*

*Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30-11-2006).*

**Artículo quinto.** Modificaciones de la LGT:

- Se añade un nuevo número 5 al artículo 27 LGT (reducción del 25% para los recargos por declaración tardía y extemporánea si se ingresan en el plazo de cinco días desde la notificación de la liquidación del recargo o en los casos de aplazamiento o fraccionamiento cuando la deuda se hubiera garantizado con aval o certificado de seguro de caución).

- Se modifica el apartado 3 del artículo 29 LGT (habilitación reglamentaria para regular los casos en los que la aportación de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos).

- Se modifica el apartado 3 del artículo 41 LGT (con relación a la nueva redacción del artículo 42.2 LGT).

- Se modifica el apartado 2 del artículo 42 LGT (la responsabilidad solidaria por actuaciones que obstaculicen o impidan

el embargo alcanzará a las sanciones, recargos e interés de demora del período ejecutivo que fueran imputables al obligado principal, si bien hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria).

- Se añaden dos nuevos párrafos g) y h) al apartado 1 del artículo 43 LGT (se tipifican como supuestos de responsabilidad subsidiaria, incluyendo las sanciones, los llamados casos de “levantamiento del velo”). De conformidad con la Disposición Transitoria Cuarta LGT estos nuevos supuestos de responsabilidad se aplicarán cuando los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurren a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley.

- Se modifica el apartado 1 del artículo 57 LGT (nuevos medios de comprobación de valores y se precisa el alcance de la estimación de un valor por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal).

- Se modifica el apartado 1 del artículo 112 LGT ( con relación a los convenios entre Administraciones y sus respectivos boletines oficiales las condiciones de los anuncios y fechas de publicación de los mismos).

- Se modifica el apartado 5 del artículo 155 LGT (admisibilidad del aplazamiento o fraccionamiento de las deudas derivadas de actas con acuerdo que, en todo caso, deberá quedar garantizado mediante aval o certificado de seguro de caución).

- Se modifica el apartado 5 del artículo 174 LGT (con relación a los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 LGT, el responsable no podrá impugnar las liquidaciones a las que alcanza este supuesto de responsabilidad sino el alcance global de la misma).

- Se modifica el apartado 1 del artículo 180 LGT (supresión del trámite de audiencia previa al obligado en los casos de remisión del expediente por indicios de delito fiscal).

- Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 182 LGT (responsabilidad solidaria con inclusión de las sanciones de las personas a quienes afecte la responsabilidad del artículo 42.2

LGT y responsabilidad subsidiaria con inclusión de las sanciones a los dos nuevos supuestos g) y h) del artículo 43).

- Se añade un apartado 4 al artículo 186 LGT (posibilidad de imponer sanciones accesorias respecto de la infracción del artículo 202.3 de la LGT relativa a la utilización de datos falsos o falseados para solicitar el NIF provisional o definitivo).

- Se modifica el párrafo a) del apartado 2 del artículo 188 LGT y el párrafo a) del apartado 3 del mismo precepto (admisibilidad del aplazamiento o fraccionamiento garantizado con aval o certificado de seguro de caución de sanciones al objeto de beneficiarse de la reducción del 25% que regula dicho precepto).

- Se modifica el artículo 202 LGT (nueva configuración de la infracción relativa a la utilización y a la solicitud del NIF o de otros números o códigos para incluir como conducta infractora la comunicación de datos falsos o falseados en las solicitudes de NIF provisional o definitivo, como infracción grave, sancionada con una multa pecuniaria fija de 30.000 euros).

- Se añade un nuevo apartado 3 al artículo 208 LGT (el actual apartado 3 pasa a ser el 4) (enumeración de los derechos vinculados con el procedimiento sancionador tributario: derecho a ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que en su caso se puedan imponer, derecho a ser notificado de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia; derecho a formular alegaciones y utilizar los medios de prueba admitidos por el ordenamiento que resulten procedentes y demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley).

- Se añade un apartado 4 en la disposición adicional sexta LGT (anotación marginal en registros públicos de las revocaciones del NIF al objeto de impedir que con posterioridad no podrá realizarse inscripción alguna salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo número de identificación fiscal e imposibilidad de realizar cargos o abonos a personas jurídicas o entidades cuyo número de identificación fiscal se haya revocado, no obstante lo cual, en ambos casos, la norma tolera

que se utilice transitoriamente el número de identificación fiscal revocado).

*Real Decreto 1332/2006, de 21 de noviembre, por el que se regulan las especificaciones y condiciones para el empleo del Documento Único Electrónico (DUE) para la constitución y puesta en marcha de sociedades de responsabilidad limitada mediante el sistema de tramitación telemática (BOE 30-11-2006).*

*Orden EHA/3482/2006, de 19 de octubre, por la que se aprueban los modelos de declaración de alteraciones catastrales de los bienes inmuebles y se determina la información gráfica y alfanumérica necesaria para la tramitación de determinadas comunicaciones catastrales (BOE 15-11-2006, corrección de errores 23-11-2006).*

## **FISCALIDAD DIRECTA**

### **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)**

*Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, por la que se dictan medidas para el impulso y homogeneización de determinados aspectos en relación a la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática, se modifican determinadas normas de presentación de los modelos de declaración 182, 184, 188 y 296, y se modifica el modelo de declaración 187, «Declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones» (BOE 4-11-2006).*

*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 (BOE 29-11-2006).***

La Ley se estructura en un Título preliminar, trece títulos y 108 artículos, junto con las correspondientes disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales.

El **Título preliminar** define como objeto del Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la suma de todos sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas. Se mantiene en sus términos actuales la consideración del Impuesto como parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, aunque su configuración definitiva dependerá del nuevo sistema de financiación que se acuerde.

El **Título I** no introduce cambios sustanciales en lo relativo a los aspectos materiales (con la introducción de algunos supuestos nuevos de exención), personales (con alguna reordenación técnica), y temporales de sujeción al Impuesto.

El **Título II** establece reglas básicas de determinación y cuantificación de la renta sometida a gravamen, las cuales son objeto de desarrollo en títulos sucesivos.

El **Título III**, aparte de referirse a los métodos de determinación de la base imponible, se ocupa del tratamiento fiscal de las distintas fuentes de renta. Las principales novedades que se introducen son:

En los rendimientos del trabajo, se recogen los supuestos derivados de los nuevos instrumentos de previsión social, y se contempla, de nuevo, en la determinación del rendimiento neto la reducción por obtención de este tipo de rendimientos, elevándose su cuantía.

En los rendimientos del capital mobiliario se elimina la norma de integración de dividendos que anteriormente se contenía en la ley. Como consecuencia de ello, desaparece la deducción por doble imposición de dividendos y se introduce una exención para los que no superen en cuantía íntegra 1.500 euros.

La novedad fundamental que afecta a estos rendimientos es su incorporación a la base imponible del ahorro, con excepción de determinados supuestos específicos, como son los derechos

derivados de la propiedad intelectual o industrial, los arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas, o los derivados de la cesión de derechos de imagen.

Los rendimientos de actividades económicas no experimentan tampoco cambios sustanciales. Cabe mencionar la introducción en el cálculo del volumen de exclusión del método de estimación objetiva por índices, signos o módulos, tanto en el referido a los ingresos como en el vinculado a las compras de bienes y servicios, no sólo del importe correspondiente al propio contribuyente a título individual sino también de aquellos importes que pudieran corresponder a las actividades económicas desarrolladas por determinados parientes o entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los mencionados con anterioridad.

También cabe destacar que determinados contribuyentes, con estructuras de producción muy sencilla, aplicarán, cuando determinen su rendimiento por el método de estimación directa y cumplan con los requisitos formales que se establezcan reglamentariamente, una reducción equivalente a la que corresponde a los perceptores de rendimientos del trabajo, ya que se asemejan a ellos en cuanto a la dependencia del empleador.

El Capítulo IV de este Título establece la distinción entre una renta general, la de los rendimientos, imputaciones y determinadas ganancias y pérdidas que, al no estar vinculadas a una transmisión, se integran en la base imponible general, y la renta del ahorro, comprensiva de toda aquella que va a resultar sometida por el Impuesto a un tipo fijo de gravamen en la base imponible del ahorro.

A su vez, el Capítulo V establece las normas de integración y compensación para cada uno de los dos grandes bloques de renta indicados. Sigue existiendo incomunicación entre ambas partes de la base imponible. Asimismo, también existe incomunicación, dentro de la renta del ahorro, entre la procedente de rendimientos y la derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales, cualquiera que sea su periodo de generación. Por el contrario, en la base imponible general es posible una compensación limitada de las pérdidas patrimoniales netas.

El **Título IV** se refiere a la determinación de la base liquidable. Se limitan, respecto de la anterior regulación, las reducciones a practicar sobre la base imponible general, quedando limitadas a aquellas vinculadas con la atención de las situaciones de envejecimiento y dependencia, así como a la posibilidad de reducir las pensiones compensatorias satisfechas por decisión judicial.

El **Título V** es el destinado a valorar y cuantificar las circunstancias personales y familiares que son objeto de consideración en el Impuesto, a saber, las relativas al contribuyente (el mínimo personal, con el correspondiente incremento al alcanzar determinadas edades), descendientes (que incluye la especial consideración a los hijos menores de tres años), ascendientes (también con el incremento aplicable a partir de determinada edad) y discapacidad, tanto del contribuyente como de ascendientes y descendientes a su cargo, incluyendo los incrementos por asistencia a las situaciones de discapacidad de todos ellos. Resulta destacable el importante esfuerzo llevado a cabo, con la elevación de los mínimos, para mejorar el tratamiento de las familias, especialmente de las numerosas.

El **Título VI** es el destinado al cálculo del impuesto correspondiente al Estado. Establece, en su Capítulo I, el sistema de determinación de la cuota íntegra estatal, mediante, como antes se ha señalado, la consideración de las circunstancias personales y familiares, técnicamente gravadas a tipo cero, con las especialidades, ya existentes en la actualidad, para los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos y gravamen de los residentes en el extranjero. En su Capítulo II se ocupa de la determinación de la cuota líquida estatal, para lo que minorra la íntegra en el porcentaje correspondiente al Estado de las deducciones establecidas en la ley, coincidentes con las existentes en la actualidad.

El **Título VII** es el referido al gravamen autonómico. Se modifica únicamente la tarifa complementaria y el tipo de gravamen fijo correspondiente a la base del ahorro.

El **Título VIII** regula la obtención de la cuota diferencial del impuesto. Como novedad desaparece la deducción por doble imposición de dividendos.

El **Título IX** regula la opción por la tributación conjunta. Como se indicó en el apartado anterior se mantiene en términos prácticamente idénticos a su regulación actual, para no perjudicar determinadas situaciones.

El **Título X** regula los regímenes especiales. Respetando la estructura de la normativa actualmente vigente, las imputaciones y atribuciones de rentas se regulan en un Título específico, que a su contenido anterior de imputaciones de rentas (inmobiliarias, del régimen de transparencia fiscal internacional y de derechos de imagen) y de atribuciones de rentas (procedentes de los entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria) incorpora, como un régimen fiscal adicional, el correspondiente a determinados contribuyentes que cambian su residencia a territorio español, y un Capítulo relativo a la tributación de las transmisiones de valores o participaciones de instituciones de inversión colectiva, que anteriormente se regulaba en un título específico.

El **Título XI** regula la gestión del impuesto. Desaparece el modelo de comunicación para la devolución rápida, debido a la generalización del borrador. También se modifican determinados límites y condiciones de la obligación de declarar.

Los **Títulos XII y XIII**, relativos a la Responsabilidad patrimonial y al régimen sancionador, y al Orden jurisdiccional, respectivamente, no sufren apenas cambios.

La norma contiene una serie de **disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales**, que persiguen respetar las expectativas de quienes adquirieron determinados compromisos de inversión en el ámbito de la legislación anterior.

*Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30-11-2006).*

**Disposición adicional segunda:** se establecen determinadas medidas aplicables a los contribuyentes del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas que ejerzan determinadas actividades económicas.

Así, se sujetan a un porcentaje de retención del 1 por 100 los rendimientos de actividades económicas que se determinen por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Para el cálculo de los límites de exclusión del método de estimación objetiva se tendrán en cuenta no sólo las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las realizadas 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 concurran las siguientes circunstancias:

- Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

- Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

### **(Impuesto sobre el Patrimonio)**

*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 (BOE 29-11-2006).*

#### **Disposición Final cuarta:**

- Apartado 1. Modificación del artículo 4.cinco de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio (adaptación de las exenciones del IP al nuevo IRPF con relación a los derechos de contenido económico de planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, contratos de seguro colectivo y seguros privados de dependencia)

- Apartado 2. Modificación del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 (modificación de la exención por participaciones en sociedades o entidades, respecto de las que, sean o no socie-

tarias, no se dediquen a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y valoración de las participaciones exentas)

- Apartado 3. Modificación del artículo 31 de la Ley 19/1991 (límite de la cuota íntegra del IP/ IRPF).

### **(Impuesto sobre Sociedades)**

***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 (BOE 29-11-2006).***

Se añaden tres disposiciones adicionales al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que regulan las reducciones de tipos de gravamen y de incentivos fiscales, así como seis disposiciones transitorias. La primera de ellas regula el régimen transitorio de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero. La segunda contiene el régimen de las deducciones para evitar la doble imposición que a la entrada en vigor de esta Ley estuvieran pendientes de aplicar. La tercera disposición transitoria establece las normas que regulan la aplicación de las deducciones del Capítulo IV del Título VI que a 1 de enero de 2011, 2012 ó 2014 estuviesen pendientes de aplicar, así como la consolidación de las deducciones practicadas. La cuarta regula el régimen transitorio correspondiente a las sociedades patrimoniales que es objeto de derogación. La quinta fija el régimen transitorio de la bonificación por actividades exportadoras. Por último, la sexta regula el régimen transitorio de la disolución y liquidación de las sociedades patrimoniales.

***Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30-11-2006).***

Se añade un apartado al art. 8.1 TRLIS con el siguiente tenor: “La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude

Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.”

Se modifica el artículo 16 del TRLIS: el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiéndose por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia. La Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores. Se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene. El futuro desarrollo reglamentario podrá fijar excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación, de acuerdo con las características de los grupos empresariales, las empresas o las operaciones vinculadas, en particular cuando la exigencia de determinadas obligaciones documentales pudiera dar lugar a unos costes de cumplimiento desproporcionados. Asimismo, se fomentan los mecanismos de colaboración de los contribuyentes con la Administración tributaria al flexibilizar el régimen de los acuerdos previos de

valoración e introducir una regulación legal específica de los procedimientos amistosos que permita un futuro desarrollo reglamentario de los mismo.

## **FISCALIDAD INDIRECTA**

### **(Presentación telemática)**

*Orden EHA/3548/2006, de 4 de octubre, por la que se aprueban los modelos, las condiciones y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones de los Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se establece la presentación obligatoria por vía telemática del modelo 380 de la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones (BOE 21-11-2006).*

### **(Impuesto sobre el Valor Añadido)**

*Orden EHA/3397/2006, de 26 de octubre, por la que se aprueban los modelos 390 y 392 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y el modelo 430 de declaración del Impuesto sobre las Primas de Seguros (BOE 4-11-2006).*

*Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30-11-2006).*

Se establece un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de dichas tramas, en las que se ha producido el impago del Impuesto en una fase anterior.

Nueva redacción del artículo 79.Cinco LIVA: pretende una mejor adecuación al derecho comunitario, aclarando tanto los supuestos en que procede alterar la contraprestación pactada por las partes, que serán aquellos en los que exista una incidencia real en la recaudación final del tributo, como la valoración

de las operaciones que ha de realizarse en estos casos, que se fija en el valor de mercado.

Se crea un régimen especial del grupo de entidades.

### **(Impuesto General Indirecto Canario)**

Se establece un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de dichas tramas, en las que se ha producido el impago del Impuesto en una fase anterior.

### **(Impuestos especiales/ Renta de aduanas)**

*Orden EHA/3397/2006, de 26 de octubre, por la que se aprueban los modelos 390 y 392 de declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y el modelo 430 de declaración del Impuesto sobre las Primas de Seguros (BOE 4-11-2006).*

*Real Decreto-Ley 10/2006, de 10 de noviembre, por el que se modifican los tipos impositivos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco (BOE 11-11-2006, Acuerdo de convalidación, BOE 30-11-2006).*

*Orden EHA/3547/2006, de 4 de octubre, por la que se aprueba el modelo de la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en los regímenes de destilación artesanal y cosechero y se establecen las condiciones generales de su presentación, y se modifica la Orden de 15 de junio de 1995, en relación con las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria (BOE 21-11-2006).*

*Orden EHA/3548/2006, de 4 de octubre, por la que se aprueban los modelos, las condiciones y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones de los Impuestos Especiales de Fabricación y del Impuesto sobre Ventas Mi-*

*noristas de Determinados Hidrocarburos y se establece la presentación obligatoria por vía telemática del modelo 380 de la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones (BOE 21-11-2006).*

*Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30-11-2006).*

**Artículo cuarto.** Modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales:

- Derogación del apartado 4 del artículo 51.
- Introducción del artículo 52 bis (devolución parcial por el gasóleo de uso profesional).
- Modificación del párrafo f) (requisitos de la exención del impuesto de matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos cuya eslora máxima no exceda de quince metros para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler) y párrafos j) y k) (requisitos de la exención del impuesto de matriculación de aeronaves matriculadas a empresas de navegación aérea o para ser cedidas exclusivamente a estas empresas) del apartado 1 del artículo 66.
- Modificación del artículo 71 (necesidad de un visado previo a la matriculación de vehículos usados para comprobar la realidad del valor declarado como base imponible).

### **(Tasas estatales)**

*Resolución de 15 de noviembre de 2006, de la Subsecretaría, por la que se establece la aplicación del procedimiento para la presentación de la autoliquidación y las condiciones para el pago por vía telemática de las tasas de telecomunicaciones establecidas en el anexo I, apartado 4 de la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (BOE 25-11-2006).*

## JURISPRUDENCIA

### LEY GENERAL TRIBUTARIA Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

*Para establecer la competencia para dictar liquidaciones e imponer sanciones en la AEAT no es necesario dictar una norma con rango de Decreto u Orden Ministerial como exige con carácter general la LOFAGE (Ley 6/1997) porque de conformidad con la Ley 31/1990 creadora de la AEAT el Presidente de la AEAT tiene competencia para dictar resoluciones organizativas en las que se realice una concreta atribución de competencias. Por ello, es válida la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1998 que atribuyó competencias liquidadoras y sancionadoras a los Inspectores Adjuntos. Corresponde, además, al Presidente y al personal directo de la AEAT las facultades interpretativas que hasta la Ley 31/1990 ejercía con exclusividad el Ministro de Hacienda. STS 23-5-2006.*

**Fundamento Jurídico 4º:** “...En el segundo motivo de casación alega la Asociación de Subinspectores de Tributos que la sentencia recurrida incurre en infracción de los arts. 91 de la Ley General Tributaria y 67 de la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado, que exigen rango de Decreto u Orden Ministerial para regular la competencia para emanar liquidaciones e imponer sanciones.

1. La parte recurrente entiende que la Ley 6/1997 contempla la potestad reglamentaria de los Ministros en su art. 12.2.a), siempre que haya habilitación específica en su favor, pero no de los Secretarios de Estado (art. 14) ni de órganos asimilados como es el Presidente de la Agencia. Y el art. 67 de dicha Ley, en el que se regulan los «procedimientos de determinación de las estructuras de la Administración General del Estado y sus Organismos públicos», exige siempre rango de Decreto u Orden Ministerial, incluso en materia organizativa. En el ámbito tributario no hay norma alguna que permita rebajar el rango para regular estas materias. Antes al contrario, el art. 91 de la Ley General Tributaria establece que la competencia por razón de la materia de los distintos órganos, incluida la competencia

liquidatoria, «se determinará en sus respectivos Reglamentos» y esta remisión a los «Reglamentos» necesariamente ha de entenderse referida a los Reglamentos generales contemplados en los arts. 9.1.c) y 17.a) de la misma Ley General Tributaria, que, según este último precepto, tendrán el rango de Decreto.

2. La simple consideración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como un ente de Derecho Público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, como establece el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que la creó, permite concluir, de una parte, que la invocación de lo dispuesto en la Ley General Tributaria ha de atemperarse a lo establecido en una Ley posterior, como es la de creación de la Agencia Estatal, a cuya normativa propia sobre competencia liquidatoria y sancionadora debe estarse.

De otra parte, es de tener en cuenta que la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, no es de aplicación directa al funcionamiento y régimen orgánico y de actuación de la Agencia Tributaria (en cuanto regula la creación, modificación y extinción de Organismos Autónomos y entidades públicas empresariales, pero no su funcionamiento interno, del que se ocupan sus propios estatutos), lo que sin duda evidencia la Disposición Adicional 9ª de la propia Ley 6/1997, que deja a salvo para la Agencia Estatal de Administración Tributaria su legislación específica, sin perjuicio del carácter supletorio respecto a ella de la propia Ley 6/1997.

**Fundamento Jurídico 5º:** En el tercer motivo de casación la Asociación recurrente denuncia la vulneración del art. 103 de la Ley 31/1990, en la redacción dada por la Ley 18/1991, así como del apartado decimoquinto de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de junio de 1994, al estimar erróneamente que dichas disposiciones contienen una habilitación suficiente para dictar una disposición como la impugnada.

1. El art. 103 de la Ley 31/1990 establece en el párrafo final de su apartado once, número 5, que «el Ministro de Economía y Hacienda, por Orden, podrá organizar las unidades inferiores a Departamento o habilitar al Presidente de la Agencia para dic-

tar resoluciones normativas por las que se estructuren dichas unidades y se realice la concreta atribución de competencias. Dichas resoluciones deberán publicarse en el «Boletín Oficial del Estado» como requisito previo a su eficacia».

Al amparo de esta habilitación específica en favor del Ministro, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de junio de 1994, en su apartado decimoquinto, dispone que «de acuerdo con lo establecido en el número 5 del apartado once del art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, se habilita al Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para dictar resoluciones normativas por las que se estructuren y atribuyan competencias a los órganos de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia, así como para estructurar, atribuir competencias, crear, refundir o suprimir dichas Delegaciones. Asimismo, se habilita al Presidente de la Agencia para que dicte resoluciones normativas por las que se estructuren las unidades inferiores a Subdirección General, así como para que realice la concreta atribución de competencia a las mismas y a las propias Subdirecciones Generales de la Agencia.

Las correspondientes resoluciones deberán publicarse en el «Boletín Oficial del Estado» como requisito previo a su eficacia».

La Asociación recurrente hace notar que si bien existe una norma con rango de Ley que habilita al Ministro, sin embargo la Ley no habilita directamente al Presidente de la Agencia, sino que se limita a autorizar al Ministro para hacerlo. Aún admitiendo a efectos dialécticos que la habilitación concedida al Presidente de la Agencia por la Orden de 2 de junio de 1994 fuese válida, en todo caso la recurrente entiende que dicha habilitación difícilmente ampararía una resolución como la impugnada, pues si bien la Ley 31/1990 y la Orden de 1994 autorizan a «estructurar» y a «atribuir» competencias a unidades preexistentes, es muy dudoso que tal autorización alcance la creación de nuevas unidades, que es lo que ha ocurrido en el presente caso. Y aún admitiendo como mera hipótesis que la habilitación al Presidente de la Agencia incluyese la facultad de

crear nuevas unidades, en todo caso dichas unidades habrían de ser creadas directamente por el Presidente de la Agencia, que es el destinatario de la habilitación. La resolución impugnada no crea, sin embargo, las nuevas unidades experimentales, sino que a su vez autoriza al Director de la Agencia, a propuesta del Director del Departamento de Inspección y del Delegado especial respectivo, a crear las unidades que estimen conveniente.

2. La cuestión aquí planteada nos reconduce al problema de las Ordenes Ministeriales interpretativas del art. 18 de la Ley General Tributaria.

Como ha apuesto de relieve la doctrina, el apartado primero del art. 18 LGT dispone que «la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante Orden publicada en el «Boletín Oficial del Estado»»; y el apartado segundo del mismo precepto añade que «Las anteriores disposiciones serán de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la Administración pública». Por tanto, esta norma atribuye la potestad interpretativa de las Leyes tributarias al titular del Departamento ministerial responsable de la tutela de un sector específico de intereses públicos, en concreto, aquellos inherentes a la aplicación efectiva del sistema tributario estatal: el Ministro de Hacienda, órgano en el que la LGT concentra las facultades interpretativas, al atribuir las mismas «privativamente», es decir, en exclusividad.

Pues bien, ante la creación de la AEAT como «organización administrativa responsable de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal» -según dispone el apartado uno, número 3, del art. 103 de la Ley 31/1990-, el interrogante que surge de inmediato es determinar el significado y el alcance jurídicos que actualmente tiene el art. 18 LGT dentro de la actual organización de nuestra Administración tributaria.

Porque, al haber asumido la AEAT la titularidad de las potestades administrativas de gestión de los tributos en el ámbito estatal, surge la duda acerca de si esa asunción conlleva igual-

mente la de interpretar de modo exclusivo a través de disposiciones de carácter general -instrucciones o circulares- las normas tributarias que la propia AEAT ha de aplicar, quedando, por consiguiente, el art. 18 LGT implícitamente derogado, por ser incompatible con la actual configuración jurídico-organizativa de la Administración tributaria; o, si bien, por el contrario, dicha configuración permite una interpretación del art. 18 LGT según la cual el Ministro de Economía y Hacienda pueda aprobar disposiciones interpretativas de carácter general y vinculante para los órganos de gestión de la AEAT.

Para poder contestar a este interrogante debemos partir del propio fundamento de las Ordenes ministeriales que examinamos: el principio de jerarquía; un principio que despliega sus efectos, de modo exclusivo, dentro del ámbito interno de una organización administrativa y que, por consiguiente, se sustituye, en el ámbito de las relaciones entre un ente institucional y el ente matriz del cual aquél depende, por el principio de instrumentalidad y de tutela administrativa. La conclusión es, así, la incompatibilidad de las Ordenes ministeriales del art. 18 LGT con la distribución jurídica de competencia en materia de gestión tributaria realizada por el legislador a través del art. 103 de la Ley 31/1990, por el que se crea la AEAT.

De esta manera, resulta difícilmente conciliable el art. 18 LGT con las competencias que el apartado tres del art. 103 de la Ley 31/1990 atribuye a los órganos rectores de la AEAT. Concretamente, el número 2 del citado apartado, en su letra d), prescribe que corresponde al Presidente ejercer, respecto al personal de la agencia y de las especialidades o Escalas adscritas a la misma las competencias actualmente atribuidas por las normas al Ministro del Departamento o al Secretario de Estado de Hacienda. Todo ello «sin perjuicio de la delegación de facultades en favor del Director general y del resto del personal directivo de la Agencia y de los apoderamientos que, en su caso, pueda otorgar». La interpretación sistemática del precepto transcrito conduce sin ningún género de dudas a la asunción por parte del Presidente y del personal directo de la AEAT de las facultades interpretativas que hasta la Ley 31/1990 ejercía

con exclusividad el Ministro de Hacienda; sin que sea defendible entender que existe una concurrencia de facultades interpretativas entre el Ministro de Economía y Hacienda y el personal directivo de la AEAT, debido a la exclusión de la relación de jerarquía entre los órganos de gestión de la AEAT y el Ministro de Economía y Hacienda, sustituida, como se ha dicho, por el principio de instrumentalidad y de tutela administrativa.

Porque, en definitiva, de no entender asumidas las facultades del art. 18 LGT por el Presidente de la AEAT, se estaría distorsionando la distribución jurídica de competencias de gestión tributaria realizada por el art. 103 de la Ley 31/1990. En efecto, conceder carácter vinculante a las Ordenes ministeriales del Ministro de Economía y Hacienda supondría, en primer lugar, una vulneración de la atribución de competencias en materia de gestión tributaria que aquella Ley ha establecido de modo exclusivo y excluyente; y, en segundo lugar, se impediría a los órganos que actualmente tienen encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal desarrollar una manifestación de la potestad de dirección inherente a los órganos situados en la cúspide jerárquica de cualquier organización administrativa a la que el ordenamiento ha otorgado en exclusividad determinadas competencias para el cumplimiento de sus funciones. Nos referimos, concretamente, a la facultad de emitir instrucciones interpretativas con que están investidos en este caso los órganos directivos de la AEAT con la finalidad de obtener una aplicación uniforme de las normas tributarias por parte de los órganos de gestión que está jerárquicamente subordinados a aquéllos.

En resumidas cuentas, al ser las Ordenes ministeriales del art. 18 LGT una simple manifestación de la potestad jerárquica, desde el momento en que esa línea jerárquica desaparece por la aparición de un ente funcionalmente descentralizado, cual es el caso de la creación de la AEAT, deja de tener sentido la emanación de instrucciones por el ente matriz al cual ha quedado adscrito el ente institucional, pues de lo contrario se estaría vulnerando la distribución legal de competencias establecida por la Ley 31/1990. La consecuencia es, en definitiva, la dero-

gación implícita del art. 18 LGT y la consiguiente asunción por el Presidente y los órganos directivos de la AEAT - singularmente, el Director general y los diferentes Directores de Departamento- de la facultad para emitir disposiciones interpretativas a través de circulares o instrucciones vinculantes para los órganos de gestión de la AEAT, como expresión del poder de dirección inherente a los órganos directivos de cualquier organización administrativa.

3. En todo caso, y sin necesidad de llegar al planteamiento doctrinal expuesto, es lo cierto que, con base en lo establecido en el apartado 11, número 5, del citado art. 103 de la Ley 31/1990 (según la modificación introducida en el mismo por el apartado 19 de la Disposición Adicional Diecisiete de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), así como en el apartado decimoquinto de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal, es el Ministro de Economía y Hacienda, mediante Orden Ministerial, el que puede organizar las unidades de la Agencia Estatal inferiores a Departamento, o habilitar al Presidente de la Agencia para «estructurarlas» y «realizar la concreta atribución de competencias», es decir, para organizarlas. Y eso es precisamente lo que acomete la Resolución de 24 de marzo de 1998 del Presidente de la Agencia, la cual modificando la anterior Resolución de 24 de marzo de 1992 autoriza en forma genérica (como acto de organización o estructuración, que emana directamente de la autoridad habilitada al efecto) la posible existencia de Unidades de Inspección en las Dependencias Provinciales de Inspección, formadas por un número determinado y variable de Subinspectores; Unidades cuya concreta puesta en marcha (como acto de mera gestión) se atribuye a la decisión del Director de la Agencia, a propuesta conjunta del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y del Delegado Especial respectivo. La determinación del número de Subinspectores que deben de quedar adscritos en cada caso a estas Unidades, o la conveniencia de ponerlas o no en marcha, son aspectos que no afectan a la propia estructura y al ámbito

organizativo de tales Unidades, ya que son decisiones que se desarrollan en el marco de la pura gestión, cuya competencia corresponde, sin duda, al Director de la Agencia, en el cumplimiento de su misión de velar por el adecuado funcionamiento de los servicios y actividades encomendadas a aquélla.

Hay que poner énfasis en que, como dice la sentencia recurrida, dados los términos en que está redactado el art. 103, apartado 11, número 5, de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, y la perfecta correspondencia con la misma de la habilitación administrativa realizada a través de la citada Orden Ministerial de 2 de junio de 1994, se concede una extensa y calificada habilitación legal para que el Ministro de Economía y Hacienda atribuya, a su vez, habilitación al Presidente de dicha Agencia Estatal con el fin de que éste pueda dictar aquellas resoluciones normativas de estructuración y atribución de competencias, incluso respecto de Unidades inferior a Departamento. En este asunto no estamos en presencia de una delegación de competencias para dictar disposiciones de carácter general, sino de una habilitación para dictar resoluciones de índole normativa encaminadas a la estructuración y atribución de competencias respecto de dichas Unidades administrativas, pudiendo incluso comprender tales habilitaciones la posibilidad de crear, refundir o suprimir los Órganos de las Delegaciones especiales y Delegaciones de la Agencia Estatal en cuestión, por lo que la facultad concedida por el Presidente de esta última al Director de la misma para constituir las Unidades de Inspección experimentales y de distinta configuración señaladas en la Resolución impugnada encaja a la perfección dentro de la amplia y variada habilitación organizativa concedida previamente al referido Presidente. Debe, pues, desestimarse también este tercer motivo de casación invocado de contrario.

**Fundamento Jurídico 6º:** En el cuarto motivo de casación se aduce por la Asociación recurrente la infracción por la sentencia recurrida del art. 60.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril), que atribuye en exclusiva la compe-

tencia para liquidar al Inspector-Jefe, mientras que la disposición litigiosa prevé liquidaciones dictadas por un Adjunto.

1. Pone de relieve la parte recurrente que el art. 60.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos dice que «corresponderá al Inspector-Jefe del órgano o dependencia, central o territorial, desde el que se hayan realizado las actuaciones inspectoras, dictar los actos administrativos de liquidación tributaria que procedan...».

En cambio, la disposición objeto de la litis establece que la dirección efectiva de las nuevas unidades corresponderá a un Inspector Adjunto al Inspector Jefe, quien «dictará» las liquidaciones que procedan. Se está así atribuyendo competencia liquidatoria al Inspector Adjunto, que no es el Inspector-Jefe, lo que claramente vulnera el párrafo segundo del art. 60.1 del Reglamento General de Inspección, que atribuye la competencia para liquidar exclusivamente al Inspector-Jefe, y no por tanto a sus adjuntos. Y si el Jefe ha realizado actuaciones de comprobación, los correspondientes actos de liquidación se dictarán por «otro inspector-jefe, que se determine al efecto». Pero nunca por un Adjunto, que obviamente no es el Jefe del órgano o dependencia.

2. Es lo cierto, sin embargo, que el art. 60.1 del Reglamento General de la Inspección no atribuye «en exclusiva» la facultad de dictar liquidaciones al Inspector-Jefe; simplemente le atribuye tal facultad, pero le permite delegar tal facultad en los términos que se establezcan «por el Ministerio de Economía y Hacienda» (apartado 6 del mismo artículo); remisión que actualmente hay que entender referida a la posteriormente creada Agencia Estatal de Administración Tributaria. Pues bien, como dice la sentencia recurrida, en el presente caso dichos términos son, en concreto, los establecidos por el Dispositivo Tercero, inciso final del primer párrafo del texto entrecomillado recogido en tal dispositivo, términos que no dejan lugar a dudas acerca de la delegación de atribuciones que debe hacer el correspondiente Inspector Jefe en favor de su Inspector Adjunto con el fin de que puedan funcionar con la debida eficacia las Unidades de Inspección experimentales previstas en dicho texto

entrecomillado; pero sin que de los términos de la Resolución impugnada se desprenda, en absoluto, que queden confundidas en dicho Inspector Adjunto las funciones de comprobación y liquidación, puesto que la redacción dada a la expresa delegación de facultades no permite llegar, en modo alguno, a tal confusión de funciones, de igual manera que si el Inspector Jefe decidiese realizar funciones de comprobación e investigación, ello no nos permitiría concluir, sin más, que tal titular de Órgano administrativo vaya a dictar posteriormente también el oportuno acto de liquidación tributaria y los demás actos administrativos que procedan.

Ya la sentencia de 26 de marzo de 1998 de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (dictada en el recurso num. 713/1996, relativa a acta de disconformidad levantada por la Inspección de los Tributos) decía que la competencia atribuida al Inspector Jefe del órgano o Dependencia por el art. 60 del RGIT es delegable en favor de los Inspectores Adjuntos de conformidad con lo previsto en el art. 5.2 de la Orden de 26 de mayo de 1986, que desarrolla el Reglamento General de Inspección de los Tributos en el ámbito de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria; es de tener en cuenta, además, decía la sentencia que en materia tributaria no es aplicable la Ley 30/1992 cuando en el art. 127.2 prohíbe la posibilidad de delegar la potestad sancionadora y cuando en el art. 16.4 prohíbe la delegación de firma en las resoluciones de carácter sancionador ya que la Disposición Adicional 5.1 señala, en el primer apartado, que los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos, se regirán por su normativa específica; todo lo cual permite dicha delegación de competencia sin hacer distinción alguna por el hecho de que en la liquidación se contenga una sanción tributaria.

**Fundamento Jurídico 7º:** En el quinto motivo de casación alega la Asociación de Subinspectores que la atribución de competencias sancionadoras al Inspector Adjunto al Inspector Jefe vulnera los siguientes preceptos: art. 81.1.e) de la Ley Ge-

neral Tributaria, en relación con el art. 60 del Reglamento General de Inspección, que atribuyen la competencia para sancionar al Inspector Jefe; art. 127.2 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que prohíbe delegar la competencia sancionatoria; art. 134.1 de la citada Ley 30/1992, que exige una separación orgánica entre la fase instructora y la sancionadora; y art. 34.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que establece la separación entre el procedimiento liquidatorio y el sancionador.

1. Se funda la Asociación recurrente en los siguiente razonamientos.

La competencia sancionadora está atribuida por el art. 81.1.e) de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 60 del Reglamento General de Inspección, al Inspector Jefe y por tanto no puede atribuirse por el Presidente de la Agencia a un órgano distinto y la disposición recurrida dice expresamente que el Inspector adjunto impondrá las sanciones que procedan como consecuencia de las actuaciones realizadas por los miembros de la Unidad de Inspección.

La sentencia impugnada vulnera igualmente el art. 127.2 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, según el cual «el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde a los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida, por disposición de rango legal o reglamentario, sin que pueda delegarse en órgano distinto».

Igualmente se vulnera por la sentencia impugnada el principio de «garantía de procedimiento» recogido en el art. 134.1 de la Ley 30/1992, según el cual el ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido, en el que necesariamente haya que «establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos».

Finalmente se vulnera lo establecido en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuyo art. 34.1 establece que «la imposición de sanciones tributarias

se realizará mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación...».

2. Obligado es entender que una delegación de facultades no es un acto caprichoso del órgano delegante, sino que responde a razones de conveniencia o necesidad derivadas del principio de eficacia administrativa; y, en este caso, la hipotética constitución de una Unidad de Inspección formada por Subinspectores requiere también, por iguales razones de eficacia funcional, de tal delegación, que en todo caso ha de prestar el Inspector-Jefe.

La delegación de la facultad de imponer las sanciones que procedan, como consecuencia de las actuaciones realizadas por los miembros de la Unidad de Inspección experimental, por el Inspector-Jefe en favor de su Adjunto, está amparada en el art. 60, apartados 1 y 6 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en cuanto este precepto permite delegar las atribuciones relativas tanto a dictar actos de liquidación como «los demás actos administrativos que procedan», entre los que, sin duda, cabe incluir los relativos a la imposición de sanciones en los términos y con el alcance que establece el art. 81.1.e de la Ley General Tributaria

No hay tampoco infracción del art. 127.2 de la Ley 30/1992, por cuanto el procedimiento tributario es un procedimiento especial, en el que es perfectamente ajustado a Derecho acumular al acto de liquidación el acto sancionador, siempre que éste se produzca dentro de los límites que establece el art. 81.1.e de la Ley General Tributaria (sanción de multa pecuniaria proporcional), lo cual resulta también «a contrario sensu» de lo dispuesto en el apartado 2 de dicho precepto legal (que únicamente exige expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del infractor cuando la sanción a imponer no consista en multa). Por otra parte, no es dable olvidar que esa prohibición de delegación de la potestad sancionadora que el art. 127.2 de la Ley 30/1992 contenía ha desaparecido tras la reforma de la Ley 30/1992 operada por la Ley 4/1999.

Tampoco cabe considerar infringidos los arts. 134.1 de la Ley 30/1992 y art. 34.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes, pues es igualmente claro que en la Resolución de 24 de marzo de 1998 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria nada se dice acerca de la confusión en un único expediente administrativo de la actividad de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos y de la actividad sancionadora por parte del Inspector Jefe o, por delegación de éste, por parte del Inspector Adjunto al mismo y, por el contrario, la Resolución viene a separar claramente la atribución de imposición de sanciones a los titulares del Órgano de Inspección de la actividad previa realizada por los demás miembros de la correspondiente Unidad.

En definitiva, reconocida la competencia de la O.N.I. para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación tributaria y también la del Inspector Jefe Adjunto para efectuar la liquidación de la deuda tributaria conforme a lo razonado más arriba, resulta evidente la competencia para imponer sanciones por parte de los Inspectores Adjuntos al Inspector Jefe, sin que el tenor del art. 60 del RGIT se oponga a ello”.

***Las actuaciones anuladas por defectos de notificación no interrumpen la prescripción aun cuando la actuación no sea nula de pleno derecho porque la interrupción de la prescripción exige como presupuesto la correcta notificación.*** STSJ País Vasco 7-4-2006.

***Fundamento Jurídico 6º:*** “....Sin embargo, a conclusión distinta se ha de llegar en relación con la segunda causa de prescripción recogida en la demanda, y ello como consecuencia del pronunciamiento anulatorio del Acuerdo del TEAF recurrido, en relación con la totalidad de los actos producidos en el curso del procedimiento de apremio y reposición de la liquidación de 1989 a período voluntario, imponiendo una nueva y correcta notificación, por cuanto que, como se razona en la demanda, se había producido el plazo de prescripción, en este caso plazo de prescripción de 3 años vigente desde el 1 de enero de 1999 en el Territorio Histórico de Bizkaia, estando al art. 64 de la Norma

Foral General Tributaria según redacción dada al mismo por la Norma Foral 2/99 de 12 de febrero , cuyo art. 7 dispuso a tales efectos la entrada en vigor retroactiva en relación con la redacción nueva del art. 64, en concreto al reducir el plazo de prescripción a 3 años desde el 1 de enero de 1999.

Al respecto, en relación con el plazo a tener en cuenta, conviene traer a colación la doctrina del Tribunal Supremo; podemos referirnos a la STS de 24 de mayo de 2005, recaída en el recurso de casación 6553/2000, en la que, con remisión al recurso de casación en interés de Ley 6789/2000, sentencia de 25 de septiembre de 2001, trasladó como doctrina legal la siguiente:

«Si el momento en que se cierra el período temporal durante el que ha estado inactiva la Administración tributaria es posterior al 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el de 4 años (aunque el «dies a quo» del citado período sea anterior a la indicada fecha) y el instituto de la prescripción se rige por lo determinado en los nuevos artículos 24 de la Ley 1/1998 y 64 de la LGT . Y, a sensu contrario, si el mencionado período temporal de inactividad administrativa ha concluido antes del 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el anteriormente vigente de 5 años y el régimen imperante es el existente antes de la citada Ley 1/1998. En ambos casos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a la indicada fecha del 1 de enero de 1999, genere los efectos previstos en la normativa -respectivamente vigente. No otra cosa es lo expresado o querido expresar por el RD 136/2000 y por la sentencia de instancia con la frase «con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponible, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos» (frase que, por lo ya dicho, no encierra ni pretende encerrar una retroactividad radical)».

Aquí también ha de traerse a colación la doctrina del Tribunal Supremo según la cual no interrumpen la prescripción, en contra del contribuyente, los escritos de alegaciones por él presentados, a diferencia del procedimiento económico-

administrativo; podemos referirnos a la STS de 5 de diciembre de 2003, recurso de casación 3698/1998.

A esta segunda causa de prescripción se opone la Diputación Foral en su contestación, con veíamos con referencia a la doctrina del Tribunal Supremo, así en relación con la sentencia de 19 de enero de 1996 y de 29 de diciembre de 1998, en las que se niega el efecto interruptivo de la prescripción exclusivamente a los actos nulos de pleno derecho y no a los actos anulados; conclusiones de la jurisprudencia recogidas, según se dice, en la sentencia de esta Sala de 8 de octubre de 2004 recaída en el recurso 1228/2003. En la primera de las sentencias del Tribunal Supremo, la de 19 de enero de 1996, recaída en el recurso de apelación 3922/1991, se viene a señalar que como se estaba ante un acuerdo que no fue declarado nulo de pleno derecho con nulidad absoluta o radical por el Tribunal Económico-Administrativo, sino simplemente anulable, esto es, nulidad relativa, produjo efectos introductivos porque únicamente se puede negar tal efecto a los actos nulos de pleno derecho, en la medida en que se consideran como inexistentes.

En nuestro caso no es necesario trasladar este debate vinculado a la eficacia interruptiva de la prescripción de los actos simplemente anulables en relación con esos pronunciamientos del Tribunal Supremo que hemos referido, pudiendo hacer cita aquí, a efectos complementarios e ilustrativos del debate, de la STS de 29 de septiembre de 2004, de la Sección 4ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que en respuesta a recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 273/2003, en el ámbito de la recaudación de los recursos de la Seguridad Social, vino a rechazar como no correcta la conclusión de la sentencia recurrida que entendió que la estimación por el TEAR de la reclamación económico-administrativa constituía una mera anulación del acto carente de efectos interruptivos de la prescripción, porque no se calificaba la anulación como de nulidad; dicha sentencia, con remisión a la de 3 de julio de 2000, viene a ratificar que el efecto interruptivo de la prescripción derivada de la actuación administrativa está supeditada a la validez de ésta conforme al principio general de que sólo la que es válida

en derecho puede anular los efectos que el ordenamiento prevé para tal actuación, esto es, que los efectos normales establecidos en la Ley, en este caso en relación con la interrupción de la prescripción, sólo serían predicables de la actuación que es jurídicamente válida. Tras ello, se llegó a estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, y examinando el debate estimó el recurso Contencioso-Administrativo y declaró la nulidad de la actuación recurrida al apreciar la prescripción.

Decimos que en nuestro caso no es necesario trasladar el debate vinculado a la eficacia interruptiva de la prescripción de los actos simplemente anulables, dado que nos encontramos con que el Acuerdo del TEAF aquí recurrido llegó a alcanzar como conclusión la de la nulidad de los actos producidos en el curso del procedimiento de apremio y la reposición de la liquidación del ejercicio de 1989 a período voluntario, al objeto de efectuar una nueva y correcta notificación esto es, como consecuencia de la incorrecta notificación, por lo que incluso desde la perspectiva del planteamiento que se hace por la Diputación Foral en su contestación, esto es, la vinculación de la existencia de interrupción a los supuestos de actuación administrativa declarada nula o anulable y no nula de pleno derecho, exige como presupuesto que la actuación nula sea correctamente notificada, por cuanto que de ser incorrectamente notificada ni tan siquiera la actuación anulable puede tener efectos interruptivos dado que obviamente cualquier pretensión de interrupción de los plazos de prescripción exige la correcta notificación al afectado y perjudicado por la interrupción de la prescripción por actos administrativos incluso anulables y anulados.

Esta conclusión lleva, como hemos anticipado, a estimar la concurrencia en este caso de la segunda causa de prescripción, y por ello debe conducir a la estimación del recurso; y a declarar la nulidad parcial del Acuerdo recurrido, declarando prescrito el derecho de la Hacienda Foral de Bizkaia a practicar la liquidación en relación con el IRPF ejercicio de 1989”.

***El acreedor pignoraticio debe promover tercería de mejor derecho para dejar sin efecto el embargo de saldos de cuentas***

***bancarias pignorados: interpretación del art. 71 LGT (1963).***  
STS 12-7-2006.

***Fundamento de Derecho 2º:*** “La entidad recurrente no combate la sentencia de instancia en todos sus extremos, pues centra su impugnación, invocando un único motivo, al amparo del art. 88.1d de la Ley de la Jurisdicción, en la interpretación que efectúa la Audiencia Nacional del art. 71 de la Ley General Tributaria.

Mantiene que nuestro ordenamiento jurídico no contempla la existencia de un registro de cuentas bancarias, en el que sean inscribibles los derechos reales constituidos sobre las mismas, por lo que considera que para que la prenda se anteponga al privilegio del art. 71 basta que cuando la Hacienda pretenda ejecutar el bien éste ya se encuentre pignorado, siempre que conste por instrumento público la certeza de su fecha, ya que si el legislador no hubiera querido reconocer el privilegio al acreedor pignoraticio le hubiera bastado con excluir la figura de la prenda de la enumeración expresa que realiza en el art. 71 de la Ley General Tributaria, recogiendo exclusivamente aquellos otros derechos reales susceptibles de ser inscritos en algún Registro Público, no habiéndolo hecho así, por lo que la única interpretación lógica que cabe, para la recurrente, es que el derecho de prenda, para ser oponible frente a la Hacienda Pública, no precisa de su inscripción.

Cita en apoyo de esta tesis las sentencias del Tribunal Supremo, Sala 1ª, de 19 de abril de 1997, 7 de octubre de 1997 y 13 de noviembre de 1999, que reconocen la posibilidad de pignoración de las imposiciones a plazo fijo y su eficacia frente a terceros como consecuencia de su instrumentalización en póliza intervenida por fedatario público, a tenor de lo dispuesto en el art. 1865 del Código Civil.

Frente a este motivo de casación, la parte recurrida opone que la recurrente no era la persona contra la que se dirigía el procedimiento de apremio, por lo que carecía de legitimación para impugnar actos del procedimiento de apremio, siendo la tercería de mejor derecho el único medio y la verdadera sede donde podía discutirse la preferencia pretendida.

**Fundamento Jurídico 3º:** “ La Sala anticipa que comparte la interpretación que defiende la recurrente en relación al art. 71 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 77 de la Ley vigente) que establecía que «la Hacienda Pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca, o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los art. 73 y 74».

No hay duda que el precepto recogía una serie de límites al privilegio que regulaba, cediendo, entre otros casos, por la concurrencia del crédito tributario con acreedores prendarios.

Es cierto que la prenda es un derecho real de garantía que, por recaer sobre bienes muebles, art. 1864 del Código Civil, no es inscribible en el Registro de la Propiedad, por lo que para que la prenda se anteponga al privilegio del art. 71 no puede exigirse la inscripción, siendo no obstante preciso para que surta efectos frente a Hacienda que conste por instrumento público la certeza de su fecha, como establece el art. 1865 del citado Código Civil.

No cabe confundir, pues, el supuesto del acreedor prendario, con los acreedores de cualquier otro derecho real que conste inscrito en el correspondiente Registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública.

El inciso hace referencia al correspondiente Registro, no al de la Propiedad, como señalaba tanto la Ley de Administración y Contabilidad de 1911 como el Estatuto de Recaudación de 1948. El cambio de redacción se explica por la intención de añadir al de Propiedad otros Registros creados como el de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento, pero no puede afectar a la prenda de cuentas bancarias, al no existir un registro especial para estos casos.

**Fundamento Jurídico 4º:** Sin embargo, lo anterior no nos puede llevar a la estimación del recurso de casación, en donde

se pretende la anulación de la diligencia de embargo y ello por las siguientes razones:

Primera. La lectura de la sentencia recurrida pone de manifiesto que no fue la falta de inscripción de la prenda el único fundamento para la desestimación del recurso Contencioso-Administrativo, pues la Sala deja a salvo el derecho de la parte a promover una tercería de derecho, encontrándonos con que la argumentación de la sentencia en este punto no es objeto de recurso de casación.

Segunda. Ante el embargo decretado por la Administración, si la recurrente entendía que su derecho era preferente tenía que acudir a la tercería de mejor derecho, como sienta la sentencia acertadamente, pues sólo Hacienda viene obligada a promover la tercería cuando en el curso de un proceso de cualquier naturaleza que sea se embarguen bienes en garantía de un crédito sobre el que el tributario goce de preferencia, pero no cuando la Administración inicia la vía de apremio.

En definitiva, la tercería de mejor derecho era el único medio y la verdadera sede donde podía discutirse la preferencia y, en su caso, los requisitos necesarios para gozar la preferencia, cauce que, sin embargo, obvió la recurrente, mezclando el tema del vencimiento de las imposiciones a plazo con su pretensión principal, e incluso el relativo a la extensión de la diligencia de embargo, que sólo afectaba al apremiado.

Por todo ello, aunque se comparta sustancialmente el motivo del recurso, el fallo de la sentencia recurrida no puede variarse, al haberse impugnado sólo una de las razones en que se basó la Sala para confirmar la resolución del TEAC”.

***No cabe imputar la naturaleza de delito continuado al delito fiscal.*** STS 6-10-2006, Sala 2ª de lo Penal.

***Fundamento jurídico 4º:*** “....El Mº Fiscal, contrariando el criterio sostenido en la instancia, apoya el motivo y considera que nos hallamos ante un concurso real de delitos sin posibilidades de estimar la continuidad delictiva, basándose en la jurisprudencia de esta Sala, que siempre sancionó individualmente los distintos delitos fiscales. Refiere como sentencias

determinantes la núm. 1629 de 10 de octubre de 2001 y especialmente la núm. 2.476 de 26 de diciembre del mismo año, que es la que realmente aborda la cuestión material.

El hecho de que en diversas ocasiones (verbigracia STS núm. 20 de 28 de marzo de 2001) no se aprecie la continuidad es por razón de que en la instancia se condenó por un concurso real de delitos y sobre tal extremo se aquietaron las partes, no formulando recurso de casación para plantear específicamente el problema.

Las sentencias más emblemáticas a las que nos referimos, excluyen con carácter general la posibilidad de aplicar el delito continuado. En la 1629/2001 se afirma que «se cometerán por regla varios hechos independientes», y la 2476/2001, nos dice que la naturaleza del tipo «da al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible, con la continuidad delictiva» y ello por razón de «la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados condicionados cada uno de ellos por hechos imponibles diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso plazos de declaración y calendarios diversos».

**Fundamento Jurídico 5º:** De acuerdo con tales declaraciones es patente que la jurisprudencia de esta Sala nunca ha apreciado la continuidad delictiva en el delito fiscal.

Es obvio y habrá que reiterarlo ahora, por constar así en el precepto, teleológicamente interpretado, que no procederá la continuidad:

1) con relación a retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, de carácter periódico que deberá estarse a lo defraudado en cada período impositivo a efectos de integrar el delito.

2) cuando se trate de otros tributos o conceptos impositivos que no posean el carácter de periodicidad la determinación de la cuantía defraudada a efectos de tipificación atenderá a los distintos conceptos tributarios por los que un hecho imposible sea susceptible de liquidación.

3) de lo dicho se desprende:

a) que no podrán adicionarse impuestos de la misma naturaleza, en los que la defraudación no alcance la cifra de 120.000 euros.

b) tampoco podrán hacerlo, cuando las cuantías defraudadas, unas sean constitutivas de delito y otras de infracción administrativa.

c) no podrán adicionarse tampoco impuestos de diversa naturaleza, cuando todos ellos o alguno o algunos, no alcancen la cuantía precisa para integrar el delito.

De la previsión legal del art. 349 (ahora 305-2 CP), se deduce la imposibilidad de considerar conjuntamente a efectos de cuantificar la defraudación, las infracciones administrativas (cuantía inferior a 120.000 euros) y las de carácter delictivo superiores a tal cifra. Pero no queda despejada la duda si sería factible adicionar defraudaciones delictivas consecutivamente realizadas del mismo impuesto.

**Fundamento Jurídico 6º:** Se hace necesario llegados a este punto recordar los requisitos, que con reiteración ha venido establecido esta Sala, para poder estimar el delito continuado:

a) diversidad o pluralidad de acciones, las cuales se refunden o aglutinan merced a dos criterios legales, uno de ellos subjetivo y el otro de naturaleza objetiva, esto es, ejecución de un plan preconcebido, lo que equivale al dolo unitario o designio único, mediante el cual, lo plútime, se unifica en una sola infracción, gracias a que, el agente o agentes conciben como único lo que necesita para su perpetración acciones fragmentadas o aprovechando idéntica ocasión, expresión un tanto enigmática que, esta Sala, con una hermenéutica que permita aplicar lo que el legislador expresa tan oscuramente, ha interpretado como ocasión semejante, parecida o análoga.

b) homogeneidad de precepto penal violado, pues, la pluralidad de acciones o de omisiones, ha de infringir los mismos o semejantes preceptos penales.

c) no se refiere la definición legal a la unidad o pluralidad de sujetos activos, con lo cual, no parece este obstáculo insuperable, aunque, de ordinario, se requerirá que los sujetos activos, es decir, los partícipes en las acciones que se trata de refundir, sean los mismos.

d) los sujetos pasivos pueden ser el mismo o distintos, pues el art. 69 bis se refiere a la ofensa a uno o varios sujetos.

e) finalmente los lugares y fechas de comisión de hechos delictivos, aunque el precepto no aluda a ellos, pueden ser diversos, si bien se comprende que un distanciamiento temporal prolongado o una distribución geográfica distante entre los diferentes hechos delictivos contemplados en su singularidad, puede romper todo vínculo de unión entre las acciones e imposibilitar la aplicación de la figura del delito continuado.

**Fundamento Jurídico 7º:** La sentencia de esta Sala núm. 2476/2001 al tratar del delito continuado nos dice que «el delito fiscal tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico» y si tiene tal semejanza ello significa que formalmente no se halla inserto en el título correspondiente de delitos patrimoniales, a los que el núm. 2 del art. 74 (en su momento inciso 2 del párrafo 1º del 69 bis CP/1973) se refiere para someterlo, en caso de continuidad delictiva, a un régimen punitivo distinto.

Se ha dicho que por analogía «in bonan partem» la continuidad delictiva puede extenderse a otros delitos de indudable contenido patrimonial, como puede ser el de malversación de caudales públicos. También en el delito fiscal es indudable la existencia de un componente patrimonial, si consideramos que el bien jurídico protegido en el art. 305 es el patrimonio de la Hacienda Pública en su dimensión recaudatoria y perfectamente podría alcanzar la previsión del núm. 2 del art. 74.

**Fundamento Jurídico 8º:** Realmente la doctrina científica más destacada no ha considerado que el delito fiscal integre una modalidad de delito patrimonial. Más bien ha propugnado el encasillamiento en el grupo, no bien definido, de delitos socio-económicos. La disparidad con los delitos patrimoniales e incluso con el de malversación de caudales públicos surge de las siguientes circunstancias:

a) la estructura conductual del delito del 349 del CP/1973, no podría compararse, por ejemplo, con la del delito de malversación de caudales públicos (art. 394 CP/1973), en el que realmente se castiga una clara conducta de apropiación indebida, en su dinámica comisiva y cuyas connotaciones diferenciales hacen referencia exclusivamente a los sujetos activo, pasivo y

objeto material, que la dota de un carácter específico. Eso no ocurre en el delito fiscal.

b) en el delito de malversación de caudales se establecen incrementos punitivos en razón a la importancia de las cantidades dinerarias apropiadas. En el art. 349 no se establecía esta posibilidad, por lo que si se reputaban analógicamente a efectos de delito continuado como delitos patrimoniales y por consiguiente con la previsión de un castigo en función del total defraudado, no existiría diferenciación en el trato punitivo de un delito fiscal aislado y varios de ellos en continuidad delictiva, al faltar cualquier exasperación punitiva a causa de la importancia cuántica de la defraudación al Fisco.

No obstante, en la actualidad, se agravan las penas por la concurrencia de la notoria importancia de lo defraudado, permitiendo unas mayores posibilidades de proporcionalizar la pena en atención a la importancia del monto defraudado a la Hacienda Pública.

c) en los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado, mientras que en el delito fiscal sólo indirectamente puede resultar afectado. Las cantidades que, por ejemplo, debió ingresar el procesado y no lo hizo, nunca han podido integrar el patrimonio del Estado, como en el delito de malversación, porque no llegaron a tener entrada en él.

Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas”.

## **FISCALIDAD DIRECTA**

### **(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)**

*Se declara inconstitucional y nulo el artículo 34.b) de la Ley 18/1991, del IRPF, en su redacción originaria, en cuanto al inciso que remite “al valor por el que se hallen computados*

*o deberían, en su caso, computarse, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio*". STC 295/2006, de 11 de octubre.

**Fundamento jurídico 6º:** "Ya en este punto es de señalar que los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real —no hay un ingreso efectivamente producido— sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que "renuncia" su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una "renta potencial" susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que —en relación con el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas— hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas "es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial" (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13).

Sobre esta base para examinar el art. 34 b) de la Ley 18/1991 desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria constatamos ya que el término de comparación que se aporta por el órgano judicial para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo, requisito indispensable para poder apreciar la vulneración de dicho principio (por todas, SSTC 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5; y 273/2005, de 27 de octubre, FJ 3), pues para poner de manifiesto la discriminación denunciada, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco establece la comparación entre dos contribuyentes, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas que son titulares de bienes inmuebles idénticos —porque tienen las mismas características físicas, jurídicas y económicas, y forman incluso parte de la misma unidad constructiva. De ello deriva que sus rentas potenciales —capacidades económicas gravadas— son insoslayablemente idénticas. En el caso de rentas reales, las efectivamente percibidas por arrendamiento de inmuebles idénticos pueden ser diferentes, pero tratándose de rentas potenciales —las que teórica-

mente pueden percibirse— no cabe esa diferencia: la identidad de las características de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de capacidad económica. Y pese a esta identidad, el diferente momento de adquisición da lugar a la imputación de “un rendimiento tributario distinto... en función de una regla de valoración tributaria de inmuebles inicialmente concebida para otro tributo diferente y a la que se accede por reenvío normativo”, es decir “la adquisición más o menos reciente de la vivienda” se erige en “factor decisivo de la imputación de un diferente rendimiento”.

Así pues, las consecuencias tributarias en uno y otro supuesto son bien distintas, pues la norma legal imputa un rendimiento del capital inmobiliario diferente a cada titular en función del valor a tomar en consideración en cada ejercicio impositivo. En efecto, conforme al art. 34 b) de la Ley 18/1991 cuestionado, tendrá la consideración de rendimiento íntegro del capital inmobiliario procedente de la titularidad de bienes inmuebles urbanos no arrendados “la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio”, a saber, el 2 por 100 del “mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición” (art. 10 de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio).

Y puesto que los tres mencionado valores pueden ser distintos —sobre esta base la norma elige el mayor de ellos—, resulta que también podrá ser distinta la cantidad que se imputa a los titulares de bienes inmuebles en concepto de renta sujeta a gravamen en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y tal diferencia dependerá, no de las características del inmueble, en sí mismo considerado (número de metros, estado de conservación, situación, cargas, etc.) sino, única y exclusivamente, del momento temporal en que se ha producido la adquisición del mismo por el titular”.

**Fundamento jurídico 7º:** “Una vez comprobado que los términos de comparación son homogéneos y constatada la exis-

tencia de una diferente imputación de renta y, por consiguiente, una distinta contribución a los gastos del Estado a quienes manifiestan idénticas capacidades económicas, queda por concretar si la norma cuestionada posee una justificación objetiva y razonable y, en el supuesto de que así sea, si la medida adoptada es proporcionada a la finalidad perseguida.

El Abogado del Estado no niega que se produzca aquella diferencia de tributación ante idénticas manifestaciones de riqueza, pero rechaza que tenga relevancia constitucional en la medida en que, a su juicio, existen razones que sustentan la regulación cuestionada. En primer lugar, justifica la elección de los valores a que hace referencia el art. 10 de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio, en que “dan certeza a la relación jurídica impositiva nacida de la titularidad de un patrimonio neto, que es el hecho imponible delimitado por el art. 3” de la citada Ley, al tratarse de valores “ciertos para Administración y administrados, de manera que no sólo proporcionan seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino que reducen para el declarante el coste de cumplimiento y, al propio tiempo, facilitan la gestión administrativa del impuesto”. En segundo lugar, fundamenta la regla del mayor valor en que, en la normalidad de los casos “este mayor valor será el más reciente y el más cercano al valor de mercado, que sería el óptimo impositivo” tal como expresamente subraya la exposición de motivos de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio. Finalmente, destaca que la diferencia de valoraciones está “justificada en una diferencia de conductas de los propietarios” que tienen sus viviendas en una misma unidad constructiva o, dicho de otro modo, es consecuencia de una “actuación voluntaria del contribuyente” que, al realizar un acto dispositivo, “ha revelado una mayor capacidad contributiva”.

Como puede apreciarse, el Abogado del Estado parte de la premisa de que si es constitucional el art. 10.1 de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio, en la medida en que se remite al mismo, también lo será necesariamente el art. 34 b) de la Ley 18/1991, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, razón por la cual su argumentación va exclusivamente

dirigida a demostrar que el citado art. 10.1 respeta escrupulosamente el principio de igualdad tributaria. Sin embargo, como hemos señalado en el fundamento jurídico 2, ni el órgano judicial cuestiona la constitucionalidad de la regla del mayor valor establecida en el impuesto sobre el patrimonio, ni la circunstancia de que esa regla respetara el principio de igualdad tributaria establecido en el art. 31.1 CE en dicho impuesto determina necesariamente que deba llegarse a la misma conclusión cuando se emplea para cuantificar el rendimiento del capital inmobiliario en el impuesto sobre la renta de las personas físicas porque, como se desprende de los hechos imponderables configurados por las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio, dichos tributos someten a tributación manifestaciones de riqueza diferentes, en la medida en que el impuesto sobre la renta de las personas físicas grava la “obtención de renta” por las personas físicas (art. 5.1 de la Ley 18/1991) y el impuesto sobre el patrimonio “el patrimonio neto de las personas físicas” (art. 1 de la Ley 19/1991). En efecto, conforme a la Ley 18/1991, aquél tiene como objeto “la renta de las personas físicas”, esto es “la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio” (art. 2), renta que “se entenderá obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma” (art. 5.2) y que se integra por los rendimientos del trabajo, los rendimientos derivados de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, los rendimientos de actividades económicas, los incrementos de patrimonio, así como las imputaciones de bases imponderables positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal (art. 5.4). En cambio, conforme a la Ley 19/1991, el impuesto sobre el patrimonio grava la titularidad por las personas físicas del patrimonio neto, es decir, de los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del devengo (art. 3), patrimonio neto que se determina por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes que recaigan sobre los bienes, así como las deudas y obligaciones personales del sujeto pasivo (art. 9.2).

Siendo pues evidente que uno y otro impuesto gravan manifestaciones de capacidad económica absolutamente diferentes, es claro que, en principio, las razones que se aduzcan en defensa de una determinada regla de valoración prevista en el impuesto sobre el patrimonio no sirven para justificar la constitucionalidad de la misma en el seno del impuesto sobre la renta de las personas físicas; de la misma manera que los posibles vicios de inconstitucionalidad que se atribuyan a la norma reguladora de impuesto sobre la renta de las personas físicas tampoco son trasladables a la del impuesto sobre el patrimonio. Dicho lo que antecede, debe concluirse que el Abogado del Estado no aporta una razón válida justificativa del trato desigual, precisamente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que, como hemos dicho, obedece a una lógica institucional distinta a la del impuesto sobre el patrimonio: independientemente de la virtualidad que tal argumento pueda tener en el impuesto para el que la regla del mayor valor fue establecida — en él se grava un *patrimonio* neto—, su traslación al impuesto sobre la renta de las personas físicas resulta insuficiente para justificar el diferente tratamiento tributario de unas idénticas capacidades contributivas integradas por los *rendimientos potenciales*, es decir, ingresos que podrían percibirse mediante el arrendamiento de bienes inmuebles de idénticas características.

Por su parte, el Fiscal General del Estado fundamenta la constitucionalidad de la diferencia —“posibilidad de que inmuebles idénticos den lugar a una carga fiscal diferente, no sólo en este impuesto, sino en muchos otros”— en que la remisión a la norma reguladora del impuesto sobre el patrimonio tiene una “vocación de generalidad y aplicación uniforme”. En suma, entiende que está dentro de las facultades del legislador “la atribución de una renta ficticia” diferente a los inmuebles en función de distintos criterios de valoración “siempre que la norma tenga vocación de generalidad”.

Sin embargo, tampoco pueden admitirse las razones expuestas por el Ministerio público para justificar el trato dispar, porque la mera vocación de generalidad de una norma no sana los posibles vicios de inconstitucionalidad en los que haya incu-

rrido. Y es que, efectivamente, una cosa es que, conforme a nuestra doctrina, no pueda declararse la inconstitucionalidad de una norma por la circunstancia de que incurra en la vulneración del derecho a la igualdad “en supuestos puntuales” (SSTC 47/2001, de 15 de febrero, FJ 7; 212/2001, de 29 de octubre, FJ 5; 21/2002, de 28 de enero, FJ 4; y 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4), y otra muy distinta es que deba declararse la conformidad con la Constitución de una norma tributaria que establece, en la generalidad de los casos, una discriminación contraria al principio de igualdad del art. 31.1 CE por el solo hecho de que “tenga vocación de generalidad y aplicación uniforme”.

Tampoco en la exposición de motivos o en los debates parlamentarios de las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas aparece razón alguna que pueda justificar el cuestionado trato dispar. De hecho, un análisis de la evolución legislativa de la imputación de rentas inmobiliarias permite apreciar que, si bien originariamente —en la Ley 44/1978— la citada imputación a los titulares de bienes inmuebles no arrendados se efectuaba tomando como referencia un único valor cierto y conocido —el valor catastral— (mediante la remisión de la ley del impuesto sobre la renta al valor por el que los bienes inmuebles se declaraban en el impuesto sobre el patrimonio), fue la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la que, sin ninguna justificación, introdujo la diferencia ahora cuestionada. Y lo hizo porque, aun cuando una vez más se remitía al valor por el que bien inmueble se declarase en el impuesto sobre el patrimonio, conforme a la nueva Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, el valor por el que los bienes inmuebles debían computarse en este tributo ya no era únicamente el catastral, sino el mayor de tres: el catastral, el precio de adquisición o el comprobado por la Administración. Posteriormente, mediante el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre se restableció como valor de referencia para cuantificar la imputación de renta únicamente el catastral, al suprimirse la remisión a la regulación del impuesto sobre el patrimonio, con lo

que nuevamente se trataron en términos idénticos capacidades económicas idénticas —hoy, art. 87.1 del texto refundido 3/2004”.

**Fundamento jurídico 8º:** “De todo lo anterior se deduce que, aunque la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial —que no ficticia, como afirman tanto el órgano judicial planteante de la cuestión como el Fiscal General del Estado—, lo que permite someterla a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, pues fundamentar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un acto dispositivo por parte del titular o actuaciones administrativas dirigidas a su valoración, vulnera el principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 CE, razón por la cual, debe declararse inconstitucional el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991 en su versión original, por vulneración del principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada cual, recogido en el art. 31.1 CE”.

### **(Impuesto sobre Sociedades)**

**Tipo aplicable a las cooperativas agrícolas al no reunir todos los requisitos previstos para ser considerada cooperativa especialmente protegida en todos los socios.** STSJ Castilla y León/Burgos 15-9-2006.

**Fundamento jurídico 3º:** “Pues bien, en el presente caso, asiste la razón a la Abogacía del Estado en considerar que la recurrente no ha acreditado que los socios de la cooperativa agraria Valdalguis sean titulares de explotaciones agrícolas,

siendo de suponer que si así fuera, la sociedad cooperativa les compraría o les vendería algún producto, atendida la naturaleza jurídica de las cooperativas agrarias, a tenor del art. 93 de la Ley 27/99 de 16 de julio, de Cooperativas.

Según se desprende de la declaración modelo 347 del ejercicio 1996 (aportada con la contestación a la demanda), la cooperativa ni compra ni vende a sus socios, por lo que hemos de concluir que la actora no ha acreditado que reúna los requisitos necesarios para ser considerada como cooperativa especialmente protegida, siendo insuficiente a estos efectos la mera transformación como cooperativa agraria desde su constitución inicial como Sociedad Agraria de Transformación, pues para gozar de los beneficios de la consideración de la cooperativa especialmente protegida es preciso cumplir los requisitos específicos establecidos en los artículos 7 y 9 de la LRFC, que como hemos visto, no concurren en el presente caso.

Es decir; que los socios de esta cooperativa especialmente protegida deben ser a su vez titulares de explotaciones agrícolas, lo que en absoluto ha acreditado la mercantil recurrente. Y saliendo al paso de lo argumentado por la recurrente, deben serlo todos sus socios. Así lo colige esta Sala de la dicción literal del precepto («1. Que asocien a personas físicas titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extiendan estatutariamente la actividad de la Cooperativa...»), no reseña que deban ser sólo «algunos de sus socios». Esta interpretación, pretendida por la recurrente pugna con la finalidad de la Ley 20/90, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, con la finalidad de los beneficios fiscales que la misma establece, con su Exposición de Motivos, así como los principios generales que regulan las condiciones de los socios de las sociedades cooperativas (vid. la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, o su sucesora la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas).

La aportación con la demanda de cierta documentación referida a los socios, no sólo no acredita su condición de titulares de explotaciones agrarias (tan sólo su inclusión en el régimen

de autónomos), sino que sólo se refiere a uno de los cuatro socios”.

## FISCALIDAD INDIRECTA

### (Impuesto sobre el Valor Añadido)

***Acreditación de uso exclusivo de un vehículo a la actividad económica que permita la deducción del 100% de la cuota de IVA soportada en la adquisición.*** STSJ Castilla y León/Burgos 8-9-2006.

***Fundamento jurídico 2º:*** “...en el presente caso, la recurrente no ha demostrado fehacientemente que existe una afectación única y exclusiva de ese vehículo al ejercicio de su actividad empresarial, no siendo suficiente a estos efectos alegar que la adquisición del vehículo se produjo por renovación parcial de la flota de vehículos existente en empresa, y decimos que tal alegación es insuficiente, pues al margen de no probarse la misma, en cualquier caso, tal circunstancia lo único que confirma es la presunción de deducción del 50% previsto en la Ley, debiendo de haber justificado la recurrente la afectación exclusiva del vehículo a la actividad empresarial desarrollada, extremo éste que no se ha justificado debidamente.

Alega la actora que su actividad de producción y comercialización de la patata de siembra desarrollada a lo largo de toda la provincia de Burgos, sobre todo en el Norte, así como la provincia de Palencia, conlleva el desplazamiento desde los municipios de residencia del personal asalariado hasta los centros de producción de los agricultores colaboradores para el control y seguimiento de la producción de las semillas de patatas, y posteriormente para la atención a los clientes en destino, distribuidos por toda la geografía nacional, por lo que concurre la afectación exclusiva del vehículo a la actividad desarrollada.

No obstante, tal alegación tampoco es prueba suficiente de tal afectación, al no haberse corroborado por ningún otro medio de prueba la realidad de tales desplazamientos. Una cosa es que la mercantil precise de un vehículo para desarrollar su ac-

tividad, y por tal circunstancia la Ley le presume una afectación al 50%, y otra, que el vehículo esté afecto al 100% de dicha actividad, pues para considerarlo así, es preciso probarlo, ya que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

En otro orden de cosas, se alega que el Gerente y Administrador de la sociedad, Don Jose Francisco, que es quien normalmente utiliza el vehículo para el desarrollo de la actividad empresarial, posee a título particular y para su uso privado tres vehículos, lo que justifica que el turismo Skoda Superb se destine única y exclusivamente para desarrollo del actividad empresarial, y no para otros fines distintos.

Sin embargo, la prueba aportada por la recurrente con relación a este extremo, tampoco es suficientemente acreditativa de la afectación exclusiva del vehículo, porque tal y como se desprende del examen de los folios 18, 19, y 20 del expediente, el único vehículo cuyo permiso de circulación figura a nombre del citado Gerente, es un Peugeot 205 GLD matriculado en el año 1985, que tenía 18 años en el ejercicio que aquí examinamos, mientras que el turismo Skoda matrícula ME--W, matriculado en 1999, figura a nombre de Maite y «Otro «desconociendo este Tribunal si ese «otro» se refiere al Sr. Jose Francisco, cuestión ésta no acreditada en autos.

Asimismo, es de significar que el tercer vehículo, marca Opel, Modelo Corsa, matrícula GVF fue matriculado el 20 de febrero de 2004, esto es, con posterioridad al ejercicio que aquí se examina, figurando el permiso de circulación a nombre de Doña María Rosa y «Otro» ignorando nuevamente este Tribunal si se trata o no del Sr. José Francisco, lo que tampoco se ha acreditado en debida forma.

En último término, alega la recurrente que la propia Agencia Tributaria ha admitido la deducción del 100% de la cuota respecto de otro vehículo de la empresa que fue adquirido en septiembre de 2003, concretamente el vehículo Skoda Octavia 19 TDI adquirido por importe de 4.012,92 €, con una cuota de IVA de 553,51 € que se dedujo en su totalidad, por lo que si la

Administración admitió la deducción del 100% de dicho vehículo, debe de admitirse la misma deducción respecto del vehículo ahora examinado.

Conviene precisar que lo único que consta es un asiento con el número 158 de Registro de Facturas Recibidas (folio 31) en el que consta un pago a «GE Capital Largo Plazo SL» por importe reseñado de 4.012,92 €, y una cuota de IVA de 553,51 €, sin que conste a que concepto se refiere tal asiento, no habiéndose aportado a los autos ninguna prueba acreditativa de la operación realizada. Es más, como acertadamente alega el Sr. Abogado del Estado, consta en el Registro de Facturas Recibidas de ese ejercicio, más pagos a dicha sociedad en diferentes fechas, ignorando este Tribunal a que concepto se refieren, y así, a título ejemplificativo pueden señalarse los asientos núm. 63390, 63562, 125, 60324, y 63944, por lo que hemos de concluir que las pruebas aportadas por la recurrente no han sido concluyentes, ni han conseguido acreditar la afectación exclusiva del vehículo a la actividad empresarial desarrollada por la entidad.

Como señala la sentencia del TSJ de Albacete de 28 de octubre de 2005 (recurso 47/02) no se trata de exigir al sujeto pasivo una prueba directa y cumplida de la afectación absolutamente exclusiva del vehículo a la actividad, pues obviamente nunca podrá demostrarse el hecho negativo de la «no utilización», en ningún caso, para un fin particular, aunque tal utilización sea cierta, pero sí que es preciso que se aporte una prueba suficiente (por la norma así lo exige, como vimos) al menos indiciaria, que permita dar por probado un panorama en el que la afectación exclusiva aparezca como lo más normal datos los indicios aportados y la utilización privada una mera hipótesis carente de base suficiente.

Pues bien, como quiera que en el presente caso la recurrente no ha acreditado esa apariencia de utilización exclusiva, hemos de concluir que no procede aceptar la deducción más allá del 50% legalmente previsto y aceptado por la Administración, lo que conlleva la desestimación del recurso interpuesto con relación a este extremo.”

## RESOLUCIONES DEL TEAC

### LEY GENERAL TRIBUTARIA

*Sólo la presentación en tiempo y forma de recurso o reclamación económico-administrativa contra la propia sanción tributaria da lugar a la suspensión automática de la misma, siendo irrelevante a estos efectos la presentación de recurso o reclamación económico administrativa contra la liquidación de la que derive la referida sanción.* Res. TEAC para la unificación de criterio 13-9-2006.

*Fundamento jurídico 3º:* “De conformidad con lo dispuesto en los preceptos que acaban de citarse, procede estimar el presente recurso de alzada para la unificación de criterio y, respetando la situación jurídica particular derivada del fallo impugnado, sentar el criterio de que solo la presentación en tiempo y forma de recurso o reclamación económico-administrativa contra la propia sanción tributaria da lugar a la suspensión automática de la misma, siendo irrelevante a estos efectos, la presentación de recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación de la que derive la referida sanción”.

*En los supuestos de suspensión automática con la normativa de 1996, ya sea en el seno de un recurso de reposición, ya en una reclamación económico-administrativa, el mero ofrecimiento de alguna de las garantías contenidas en el artículo 75 del Reglamento de Procedimiento de 1996 sin acompañar los documentos justificativos de la garantía carece de efectos suspensivos de cualquier clase. Sólo en los supuestos en que la garantía aportada no es bastante por no ajustarse en su naturaleza o cuantía a lo dispuesto en dicho artículo o por no reunir los requisitos necesarios para su eficacia, se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos, debiendo el órgano de recaudación resolver expresamente sobre la suspensión, hasta cuyo momento no podrá proseguir la ejecución del acto administrativo impugnado.* Res. TEAC para la unificación de criterio 13-9-2006.

**Fundamento jurídico 5º:** "Por lo expuesto, procede estimar el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio, y respetando la situación jurídica particular derivada del fallo impugnado, sentar la siguiente doctrina: "En los supuestos de suspensión automática, ya sea en el seno de un recurso de reposición, ya en una reclamación económico-administrativa, el mero ofrecimiento de alguna de las garantías contenidas en el artículo 75 del Reglamento de Procedimiento sin acompañar los documentos justificativos de la garantía carece de efectos suspensivos de cualquier clase; y sólo en los supuestos en que "la garantía aportada no es bastante por no ajustarse en su naturaleza o cuantía a lo dispuesto en este artículo o por no reunir los requisitos necesarios para su eficacia, se concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos" debiendo el órgano de recaudación resolver expresamente sobre la suspensión, hasta cuyo momento no podrá proseguir la ejecución del acto administrativo impugnado".

## FISCALIDAD DIRECTA

### (Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones)

*Para calcular el valor del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por aplicación del porcentaje del 3 por 100 del importe del caudal relicto, se entiende éste compuesto por los bienes y derechos del causante con deducción de las cargas y gravámenes que reúnan los requisitos exigidos por los artículos 12 de la Ley 29/1987 y 31 del Reglamento, pero no de deudas ni gastos.* Res. TEAC para la unificación de criterio 13-9-2006.

**Fundamento jurídico 5º:** "Por cuanto queda expuesto, se ha de estimar el recurso examinado y declarar que para el cálculo del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en función de porcentaje, el caudal relicto se ha de entender compuesto por los bienes y derechos del causante con deducción de cargas y gravámenes pero no de deudas ni gastos".

## **Fiscalidad indirecta**

### **(Impuestos Especiales/ Renta de aduanas)**

*Necesidad de acudir a una valoración pericial o cualquier otro medio de prueba o solicitar una tasación pericial contradictoria para contradecir el valor de las tablas de valoración aprobadas por el MEH de un automóvil usado adquirido en el extranjero en el momento de solicitar la matriculación.* Res. TEAC para la unificación de criterio 27-9-2006.

**Fundamento jurídico 4º:** “De acuerdo con todo lo anterior, se debe considerar, que si el sujeto pasivo presenta unas declaraciones para la autoliquidación del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte basadas en las facturas de compraventa como demostrativas de los precios de mercado, muy distintos de los valores que se deducen de las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, vigentes en la fecha del devengo del impuesto, contempladas en el apartado b del artículo 69 de la Ley de Impuestos Especiales y habida cuenta de que los precios fijados en los contratos privados de compraventa pudieran no acreditar la realidad del valor frente a terceros como la Administración, el contribuyente, en caso de discrepancia con el valor de las tablas, debe acudir a una valoración pericial o cualquier otro medio de prueba documental demostrativa del estado de los vehículos en el momento de solicitar la matriculación que permita determinar el valor de los vehículos en el momento del devengo o solicitar una tasación pericial contradictoria, rectificadora del valor de las tablas, ya que la normativa prevé el uso, en primer lugar, de las tablas citadas como medios de comprobación en la valoración de los vehículos para determinar la base del impuesto que nos ocupa”.

## CONSULTAS DE LA DGT

### FISCALIDAD DIRECTA

#### (Impuesto sobre la Sociedades)

*Fiscalidad de transmisión de fincas en virtud de un procedimiento de expropiación, recibiendo a cambio una finca de existencia futura.* Consulta de la DGT de 28-7-2006.

“En primer lugar, con respecto al carácter gratuito de la opción de compra, es preciso indicar que el artículo 5 del TRLIS establece que «las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario». En cuanto a la renta a integrar en la base imponible como consecuencia de la segunda operación de transmisión de los derechos percibidos en la expropiación, teniendo en cuenta que como consecuencia de la expropiación a que antes se ha hecho referencia, la entidad consultante habrá valorado a efectos fiscales el derecho sobre la finca a recibir por su valor normal de mercado de acuerdo con el artículo 15 del TRLIS, la renta que habrá de integrarse en la base imponible en esta otra operación vendrá determinada por la diferencia entre el importe total percibido por la venta, y el referido valor a efectos fiscales del derecho sobre la finca a recibir procedente de la expropiación, junto con el valor contable de la parte de la finca que asimismo se transmite y no fue objeto de expropiación. En cuanto a la imputación temporal de dicha renta, como ya se ha señalado en la cuestión 1 anterior, el artículo 19.1 del TRLIS establece que los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, refiriéndose el apartado 4 de este artículo 19 al caso de las operaciones a plazos o con precio aplazado. De acuerdo con los datos aportados, se considera realizada la transmisión y, por tanto, obtenida la renta, en la fecha de transmisión de los derechos sobre la finca futura a entregar como pago del justiprecio de la expropiación y la parte de una

de las fincas que no fue objeto de expropiación), lo cual tiene lugar en la fecha de otorgamiento de la escritura pública (26 de enero de 2006) si de la misma no resultase o se dedujese lo contrario, por lo que el importe percibido en el ejercicio anterior (20 de julio de 2005) representa un anticipo de la contraprestación de dicha transmisión, sin que se considere que resulte de aplicación el criterio de imputación establecido en el citado artículo 19.4 del TRLIS.”

***Grupo de sociedades y cómputo de importe neto de la cifra de negocios a los efectos de la aplicación del régimen de las empresas de reducida dimensión en el IS.*** Consulta de la DGT de 31-7-2006.

“En el caso planteado, hay una única persona que participa en ambas entidades, en tanto que el hermano y el esposo de éste participan sólo en una de ellas, por lo que al no disponer aquella persona de la mayoría de los derechos de voto de ambas, caso de que el derecho al voto se corresponda en la misma proporción que la participación en el capital, el importe neto de la cifra de negocios para aplicar el régimen de las empresas de reducida dimensión se computará para cada una de esas entidades de forma individual, salvo que concurra alguna de las otras circunstancias señaladas en el artículo 42 del Código de Comercio. Por otra parte, el artículo 106 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, modificó, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005, la redacción del artículo 42 del Código de Comercio, y estableció que existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión. Así, junto a los casos previstos en el apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio, el apartado 2 dispone que se presume igualmente la existencia de unidad de decisión y, por tanto, de grupo, cuando, por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única. En particular, cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra

dominada por ésta. A estos efectos debe entenderse como dominante aquella de mayor activo. De los hechos manifestados en la consulta tampoco parece cumplirse que la mayoría de los miembros del órgano de administración de una de ellas son miembros del órgano de administración de la otra, por lo que igualmente el importe neto de la cifra de negocios se computaría de forma individual, salvo que por cualquier otro medio no manifestado en la consulta ambas entidades se hallen bajo dirección única, en cuyo caso formarían un grupo de sociedades y la cifra de negocios se computaría de forma conjunta a efectos de aplicar este régimen fiscal especial.”

## **FISCALIDAD INDIRECTA**

### **(Impuesto sobre el Valor Añadido)**

***IVA e importación de aeronaves.*** Consulta de la DGT de 28-6-2006.

“... esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada: 1. No se produce el hecho imponible importación de bienes por la introducción en el territorio de aplicación del impuesto de una aeronave vinculada al régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación. 2. La entrada en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido de aeronaves vinculadas al régimen de importación temporal con exención parcial de derechos de importación tiene la consideración de importación de bienes a efectos del referido Impuesto, de acuerdo con lo previsto por el artículo 18 de su Ley reguladora. 3. De acuerdo con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 37/1992, las Islas Canarias no forman parte del territorio de aplicación del Impuesto, por lo que la introducción de bienes en dicho territorio procedentes de Estados Unidos no genera el hecho imponible importación a efectos del Impuesto sobre el Valor añadido. 4. Una compañía arrendataria de una aeronave puede ser sujeto pasivo de la importación de la misma y tener derecho a la exención establecida en el artículo 27 de la Ley del Impues-

to en relación con el artículo 22 de la misma Ley, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos legal y reglamentariamente. En particular: Ha de ser una compañía dedicada esencialmente a la navegación aérea internacional. Debe afectar las aeronaves, exclusivamente, a la realización de actividades comerciales de transporte. Ha de presentar en la aduana una declaración suscrita por ella en la que determine el destino de los bienes a los fines que justifican las exenciones. La aeronave ha de estar debidamente inscrita en el Registro de Matrícula que les habilite para su utilización en los fines que justifican la exención. Conviene puntualizar, que se consideran «vuelo internaciones» los que se inicien en un aeropuerto peninsular o balear y termine o haga escala en otro en otro aeropuerto situada fuera de península o Baleares. El punto de referencia es el territorio de aplicación del impuesto, no el territorio comunitario. A estos efectos, Canarias, Ceuta y Melilla son territorios terceros. 5. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.



# FISCALIDAD AUTONÓMICA

## LEGISLACIÓN

### COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

#### (Asturias)

*Ley 8/2006, de 13 de noviembre, de Carreteras (BOPA 23-11-2006).*

Prevé la exacción de contribuciones especiales.

#### (Canarias)

*Decreto 144/2006, de 24 de octubre, de distribución de créditos del Fondo Canario de Financiación Municipal no utilizados en el ejercicio (BOC 3-11-2006).*

*Decreto 145/2006, de 24 de octubre, que aprueba el Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOC 7-11-2006).*

#### (Cantabria)

*Ley 14/2006, de 24 de octubre, de Finanzas de Cantabria (BOC 9-11-2006).*

*Decreto 109/2006, de 26 de octubre crea y regula el Fondo de Cooperación Municipal (BOC 9-11-2006).*

*Orden HAC/19/2006, de 30 de octubre, que modifica la Orden de 12 de noviembre de 2003, sobre regulación del procedimiento de obtención de la información suministrada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y se amplía dicho procedimiento a la utilización del Sistema de Cesión de*

*Información de la Tesorería de la Seguridad Social (BOC 13-11-2006).*

**(Murcia)**

*Orden de 19 de octubre de 2006, que aprueba el modelo F01. Fichas notariales. Declaración informativa a efectos tributarios, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por vía telemática (BORM 13-11-2006).*

## **COMUNIDADES FORALES**

**(Navarra)**

*Ley Foral 12/2006, de 21 de noviembre, de registro de la riqueza territorial y de los catastros de Navarra (BON 24-11-2006).*

**(País Vasco)**

**Álava**

*Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2006, de 31 de octubre, que aprueba la bonificación en el Impuesto sobre las Primas de Seguros de las operaciones de seguro de transporte público urbano y por carretera, y modifica el Impuesto sobre el Valor Añadido para adecuar a la Directiva 2002/92/92/CE, de 19 e enero, la exención a las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización (BOTH 10-11-2006).*

**Guipúzcoa**

*Orden Foral 951/2006, de 2 de noviembre, que autoriza el pago en metálico a través de entidades colaboradoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grava la emisión de documentos que reali-*

*cen función de giro o suplan a las letras de cambio negociados por entidades colaboradoras y aprueba los modelos 610 y 611 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOG 10-11-2006).*

## JURISPRUDENCIA

*Planteamiento de cuestión prejudicial ante la hipotética calificación como ayuda estatal de los beneficios fiscales contenidos en las Normas forales del Impuesto sobre Sociedades.* Auto TSJ País Vasco 20-9-2006 y Auto de aclaración 28-9-2006).

**Fundamento jurídico 4º:** (..) Cuando el Tribunal interno acomete seguidamente la tarea de subsumir en dichos requisitos o criterios generales, -que el Abogado General aludiendo a "autonomía total", identificaba como autonomía institucional, autonomía en materia de procedimiento, y autonomía económica-, la concreta situación del País Vasco y de sus Territorios Forales, pocas dudas se le ofrecen en lo relativo a la primera de dichas exigencias o notas caracterizadoras de la autonomía, pues como hemos expuesto más arriba el estatuto político de la Comunidad Autónoma y su desarrollo interno en base al tradicional régimen foral, garantizan plenamente la existencia de un régimen político-administrativo plenamente diferenciado del de los poderes públicos centrales, con una base constitucional incontrovertible.

En lo relativo a la autonomía de procedimiento, se le plantean a esta Sala ciertas dudas de interpretación acerca del alcance de dicho criterio.

El procedimiento formal de elaboración de la normativa tributaria del País Vasco, -dejando al margen los procedimientos de armonización en el seno de la propia CAPV-, no está sometido a la intervención directa del Gobierno central, que con lo que cuenta, según hemos visto, es con unos mecanismos, no coercitivos, sino de conciliación, recíprocos y paritarios, en orden a, una vez conocidos los proyectos, examinar la adecuación al Concierto entre las partes, en pos de que las normativas a promulgar por ambas se acomoden a lo pactado y elevado a

nivel de ley entre las Administraciones concertantes. Desde un punto de vista distinto, es decir, desde la perspectiva de los objetivos a atender por la normativa tributaria autónoma y a su eventual obligación de "tener en cuenta el interés nacional al fijar el tipo impositivo", lo que el Concierto refleja son límites negativos recogidos en su artículo 3º y referidos a la presión fiscal efectiva global, a las libertades de circulación y establecimiento, o a no producir efectos discriminatorios. La Comunidad Autónoma vasca, a través de los órganos competentes de los Territorios Históricos del País Vasco, puede libremente producir normativas diferenciadas de las del Estado en materia tributaria, fijando tipos impositivos distintos en función de apreciaciones económicas y de oportunidad política que en principio están solo referidas a su propio ámbito, si bien el Estatuto de Autonomía, -artículo 41.2-, y el propio Concierto que de él dimana, -artículos 2 y 3-, establecen unos límites genéricos en orden a la armonización fiscal con el Estado, que pueden dar lugar a un control jurisdiccional a posteriori de las concretas disposiciones fiscales puestas en vigor a efectos de verificar la observancia de esas pautas o directrices legales. Se le plantea por ello la duda a esta Sala de cual es la trascendencia de esos límites estatutarios y legales en orden a valorar si el País Vasco cuenta con el nivel de autonomía requerido por dicha Sentencia de 6 de septiembre de 2006.

En lo que respecta, por último, a la autonomía económica, hemos venido ofreciendo los elementos normativos configuradores de una situación de autonomía financiera y presupuestaria, en que el País Vasco opera como fiscalmente responsable de sus políticas en materia tributaria, asumiendo las repercusiones que de una menor recaudación puedan derivarse en la limitación del gasto público en servicios para la comunidad e infraestructuras de su competencia, sin que existan previsiones normativas específicas en el sistema acerca de que el déficit fiscal hipotético que pudiera seguirse de una menor recaudación fuese soportado o subvencionado por los poderes públicos centrales o por otras regiones. La única duda, en línea con la anterior, deriva de que, aún siendo el nivel competencial del

País Vasco muy importante en términos comparativos con otras manifestaciones de autonomía regional en el contexto europeo, queda igualmente limitada por la concurrencia de competencias exclusivas del Estado en materias de incidencia económica sobre el País Vasco tales como "sistema monetario", "bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica", "régimen económico de la Seguridad Social", "obras públicas de interés general", entre otras a que se refiere el artículo 149 de la Constitución, y por ello, la existencia de un marco económico distinto dentro del País Vasco ha de relativizarse y ponerse en función de unas exigencias de esencial unidad de mercado o unidad de orden económico, que son límite consustancial al sistema autonómico español, según la jurisprudencia de su propio Tribunal Constitucional. -SSTC 96/1984, de 19 de Octubre, y 96/2002, de 25 de Abril, entre otras-.

C).- Conclusión.

Se discute en el proceso acerca de la imperatividad de la comunicación a la Comisión europea, a título de Ayudas de Estado, de unas disposiciones tributarias que, en su general apreciación, (o, en todo caso, sin que se sostenga lo contrario por las partes demandantes), toman como destinatarios a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto de Sociedades del País vasco, y que, en sí mismas, no favorecen a determinados sujetos pasivos, sociedades mercantiles o empresas, ni a determinados sectores de producción, de tal modo que forman parte de la "imposición normal" dentro de su marco de aplicación. La cuestión de interpretación que ha quedado desarrollada en los anteriores fundamentos reside en determinar si el Tribunal interno debe considerar contraria a las disposiciones del Tratado la promulgación de tales normas tributarias sin previa sumisión al trámite del artículo 88.3 TJCEE por el hecho de que se apliquen tan solo en una parte determinada del territorio del Estado miembro, en el conjunto del cual rigen medidas diferentes, tomando en consideración el nivel de autonomía con que cuenta la entidad infraestatal que promulga esas normas.

"Por ello, la cuestión que procede someter al Tribunal de la comunidad europea es la de si el artículo 87.1 del Tratado debe

ser interpretado en el sentido de que las medidas tributarias expuestas, por establecer tipos impositivos o deducciones tributarias que no se contemplan en la legislación general del Estado miembro, aplicables en el ámbito de competencia de la Comunidad Autónoma vasca y de sus Territorios Históricos, ofrecen carácter selectivo a efectos de ser conceptuadas como ayudas de Estado del citado precepto, con la consecuencia de la necesaria comunicación previa del artículo 88.3."

***La posibilidad prevista en la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa de acudir a la vía contenciosa sin la previa interposición de reclamación económico-administrativa está condicionada a que haya recaído resolución expresa en un recurso de reposición, no siendo suficiente la resolución de una pieza incidental del mismo.*** Auto TSJ País Vasco 28-4-2006.

**Fundamento jurídico 4º:** Alega la Diputación Foral de Gipuzkoa la inadmisibilidad del recurso por falta de agotamiento de la vía económico-administrativa (arts. 69-c, en relación con el art. 25-1 LJCA y 247 NFGT de Gipuzkoa) argumentando que el art. 247 NFGT Gipuzkoa no autoriza la interposición directa del presente recurso jurisdiccional sin haber agotado previamente la vía económico-administrativa.

Como ya hemos dicho, en materia tributaria en relación con la aplicación de los tributos estatales y los cedidos a las Comunidades Autónomas y las sanciones correspondientes, es preceptivo con carácter general el agotamiento de la vía económico-administrativa de conformidad con lo dispuesto por los arts. 226 y siguientes y 249 LGT en relación con el art. 25.1 LJCA, viniendo atribuida la competencia para el conocimiento de dichos asuntos las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, de conformidad con lo dispuesto por el art. 10-1-d) y e) LJCA.

Sin embargo, la NFGT de Gipuzkoa prevé en su art. 247 un supuesto excepcional en el que no resulta preciso agotar la vía económico-administrativa:

“SECCIÓN TERCERA. Recurso contencioso-administrativo

### Artículo 247. Recurso contencioso-administrativo

Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente.

Asimismo, en aquellos supuestos cuya cuantía, calculada de acuerdo con las normas previstas en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, supere los 18.000 euros y haya recaído resolución expresa en un recurso de reposición, el interesado podrá optar por interponer directamente recurso contencioso-administrativo contra la misma, sin necesidad de interposición previa de reclamación económico-administrativa”.

Son serias las dudas que se suscitan acerca de si las competencias que el art. 41.2.a) del EAPV y la Ley 12/2002, de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, reconocen a las instituciones competentes de los territorios históricos para mantener, establecer y regular su régimen tributario, dan cobertura a una regulación como la que se contiene en el inciso final de dicho precepto, en la medida en que supone una importante quiebra del régimen general de revisión en vía administrativa de los actos de aplicación de los tributos, con clara incidencia procesal, según anteriormente se ha analizado, por su posible contradicción con las competencias exclusivas que al Estado atribuye el art. 149.1.1<sup>a</sup>, 6<sup>a</sup> y 18<sup>a</sup> CE en orden a la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales, en materia de legislación procesal, y en materia de régimen jurídicos de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, en la medida en que, como seguidamente razonaremos, dicha previsión de la NFGT de Gipuzkoa no resulta aplicable al caso de autos, deviene innecesario el examen de dicha cuestión.

En efecto, el art. 247 NFGT dispensa el agotamiento de la vía económico administrativa en los supuestos de cuantía superior a 18.000 euros en los que haya recaído resolución expresa en un recurso de reposición, lo que significa que la Administración tributaria haya tenido ocasión de revisar previamente el acto discutido a través del recurso potestativo de reposición.

En el supuesto de autos no concurre dicho presupuesto, en la medida en que el acto recurrido - denegación de la suspensión administrativa de la ejecutividad de las liquidaciones- no fue previamente objeto de un recurso potestativo de reposición, sino que directamente se dirigió la parte a la vía jurisdiccional, pese a que la propia resolución le informaba de que no era firme y que contra la misma cabía interponer reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Foral.

La parte actora argumenta que la resolución recurrida recae en el seno de un recurso de reposición, pero olvida decir que no es la resolución del recurso de reposición, sino que recae más propiamente en una pieza incidental del mismo, y que constituye la primera y única decisión adoptada por la Administración en relación con la cuestión debatida, esto es, en relación con la pertinencia de la suspensión en vía administrativa de la ejecutividad de las liquidaciones recurridas.

Para que entrara en juego la previsión final del art. 247 NFGT que dispensa el agotamiento de la vía económico-administrativa, resultaba de todo punto esencial que contra la resolución recurrida se hubiera interpuesto recurso potestativo de reposición, de cuya viabilidad no cabe dudar si partimos de la admisión de su impugnación jurisdiccional separada del asunto principal, lo que la parte no hizo.

En suma, hemos de concluir que concurre la causa de inadmisibilidad alegada, por dirigirse el recurso contra un acto que, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 69-c) en relación con el 25 LJCA no es susceptible de impugnación por falta de agotamiento de la vía económico- administrativa.

## RESOLUCIONES DEL TEA

*Deducción de los pagos a cuenta y retenciones de la sociedad transparente y sus socios cuando se tributa a la administración estatal y a una administración foral.* Res. TEAC 16-3-2006.

**Fundamento jurídico 2º:** (...) El artículo 21 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en la redacción dada al mismo por la Ley 27/1990, en relación con la gestión del IS en los supuestos de tributación a ambas Administraciones, establece en su apartado dos que: «Los sujetos que deben tributar a ambas Administraciones presentarán en la Delegación de Hacienda que corresponda y en la Diputación Foral de cada uno de los territorios en que operen, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, los documentos que determinen las disposiciones vigentes y las declaraciones-liquidaciones procedentes, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones». Y en el número tres del mismo precepto se indica que «Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda».

A su vez, el artículo 23 de la Ley 12/1981, según redacción vigente para el ejercicio 2001, establece que:

«Uno. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones ingresarán en las mismas el pago a cuenta del impuesto cuando aquél sea exigible, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante los períodos impositivos que en cada caso procedan.

Dos. El pago a cuenta efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que le corresponda».

Por otra parte, la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/95, de 27 de diciembre en su artículo 2.2 establece el respeto a las peculiaridades de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio. En cuanto a la aplicación del régimen de

transparencia fiscal, el artículo 75 de la LIS establece que las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el IRPF o por el IS, así como, entre otras deducciones, la cuota satisfecha por la sociedad transparente por este impuesto y la cuota que, en su caso, hubiese sido imputada a dicha sociedad.

De acuerdo con el artículo 75.4 de la LIS, además de las bases imponibles positivas, a los socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir se les imputarán los siguientes conceptos:

a) Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad transparente.

b) Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.

c) La cuota satisfecha por la sociedad transparente por el IS, así como las cuotas que hubiesen sido imputadas a la sociedad.

Las sociedades transparentes tributan por el Impuesto sobre Sociedades, determinan su base imponible de acuerdo con las normas del Impuesto y de la cuota íntegra resultante efectúan las deducciones por doble imposición, bonificaciones, deducción por inversiones, retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados a los que tenga derecho la sociedad, ingresando la cuota que resulte.

La cuota satisfecha por el IS por la sociedad transparente será objeto de imputación a sus socios que la deducirán de su cuota íntegra conforme a lo previsto en el artículo 39 de la LIS. Al respecto, el artículo 39 de la LIS establece que: «Serán deducibles de la cuota íntegra: a) Las retenciones a cuenta; b) Los ingresos a cuenta; c) Los pagos fraccionados; d) La cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

Cuando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra las deducciones a que se refieren los Capítulos II, III y IV de este Título, la Administración Tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso».

**Fundamento jurídico 3º:** En el presente caso en la autoliquidación presentada por X, SAU., entidad que tributa a la Hacienda Estatal (90,69%) y a la Hacienda Foral de Vizcaya (9,31%), se ha hecho constar en la casilla 607, pagos fraccionados imputados por transparencia fiscal, el importe de 12.070.274,63 euros, deduciendo esta cantidad de la cuota del ejercicio correspondiente a la Administración del Estado, mientras que no deduce cantidad alguna por este concepto de la cuota del ejercicio correspondiente a la Diputación Foral de Vizcaya. Pues la entidad entiende que dado que las sociedades transparentes sólo tributan en el territorio común sólo aplica los pagos efectuados por dichas sociedades en la declaración que presentan en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Asimismo, consta en el expediente que la entidad reclamante participa en el capital de las entidades Z, SL (99,25%) y Y, SL (95,46%), entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, y figura notificación de imputaciones (artículo 50.2 del RIS , en las que consta, como conceptos, la base imponible que se imputa, la cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfecha por la sociedad transparente y el resultado contable del ejercicio. Los importes que figuran como cuota del IS satisfecha por la sociedad transparente son de 9.718.521,34 euros en la sociedad Z, SL y 2.351.753,29 euros en la sociedad Y, SL, y estos importes que suman 12.070.274,63 euros se los ha deducido la entidad reclamante de la cuota del ejercicio correspondiente a la Administración del Estado y no deduce cantidad alguna de la cuota correspondiente a la Diputación Foral, pese a que tributa en ambas Administraciones.

De acuerdo con el artículo 75.4 de la LIS, además de las bases imponibles positivas, a los socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir se les imputa, entre otros conceptos, la cuota satisfecha por la sociedad transparente por el IS.

Asimismo, la cuota satisfecha por el IS por la sociedad transparente puede ser deducida conforme a lo previsto en el artículo 39 de la LIS; en el apartado d), del artículo 39, dentro

capítulo VI -Deducción de los pagos a cuenta-, del título VI, dedicado a la Deuda Tributaria, se hace referencia a la deducción de la cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

Por otra parte, el apartado dos del artículo 23 de la Ley 12/1981 según redacción vigente para el ejercicio 2001, establece que: «Dos. El pago a cuenta efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que le corresponda». El artículo 23 del citado Concierto Económico regula los pagos a cuenta del IS en los supuestos de tributación a ambas Administraciones.

En este caso, según consta en el expediente, las entidades Y, SL y Z, SL, entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, tienen su domicilio en... y..., respectivamente, ingresaron en el ejercicio 2001 la cuota correspondiente del IS, ingreso que se efectuó a la Administración del Estado. Por tanto, como las sociedades transparentes tributan exclusivamente a la Administración del Estado, corresponde la competencia para la exacción de sus deudas tributarias a la Hacienda Estatal, y éstas han ingresado íntegramente en el territorio común las cuotas correspondientes del IS, parece lógico entender que, estos pagos imputados a la reclamante, socio de las citadas entidades, deban deducirse de la cuota del ejercicio correspondiente a la Administración del Estado.

En consecuencia, como el artículo 23.2 de la Ley 12/81, establece que el pago a cuenta efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la cuota que le corresponda, y el artículo 39 que son deducibles de la cuota íntegra, la entidad X, SAU., en su declaración del IS correspondiente al ejercicio 2001, en virtud de lo expuesto anteriormente, debería deducir de la cuota correspondiente a la Administración del Estado la cuota ingresada en dicha Administración por las sociedades transparentes.

***Deducción en territorio foral de cuotas de IVA en caso de traslado de domicilio desde territorio común a territorio foral.***

Res. TEAF Gipuzkoa 24-11-2005.

***Fundamento jurídico 4º.***- De acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 99 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho periodo del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo periodo de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas. Asimismo, según el primer párrafo del apartado tres del mismo artículo, el derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cinco años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho; y de acuerdo con el apartado cuatro, primer párrafo, del mismo artículo, se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

En el caso que nos ocupa resulta que la sociedad reclamante, cuyo volumen de operaciones en el ejercicio 2002 no excedió de 6 millones de euros, trasladó con fecha 1 de octubre de 2003 su domicilio fiscal de la Comunidad Autónoma de Cantabria al Territorio Histórico de Gipuzkoa, por lo que de acuerdo con lo previsto en la norma tercera del apartado Uno del artículo 27 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido corres-

pondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2003, corresponderá íntegramente a la Diputación Foral de Gipuzkoa.

En cumplimiento de tal previsión, la sociedad reclamante presentó la declaración-liquidación anual, modelo 390, del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2003, de la que resultó un saldo a su favor de 141,46 euros, que se obtiene de la diferencia entre el importe de 1.223,23 euros correspondiente a la cuota devengada, y el importe de 1.364,69 euros relativo a las cuotas deducibles. La primera de estas cantidades se corresponde con la cuota devengada resultante de la única factura emitida en el cuarto trimestre, con fecha 6 de noviembre de 2003, y la segunda cantidad resulta de la suma de las cuotas soportadas en ocho facturas que, según expone la reclamante, recibió durante el cuarto trimestre de dicho ejercicio.

No obstante, el Servicio de Gestión no ha admitido la deducción de las cuotas correspondientes a siete de dichas facturas, argumentando que las mismas se corresponden con gastos devengados con anterioridad al 1 de octubre de 2003, y que la gestión de estos gastos corresponde a la Administración que era competente a dicha fecha para la exacción del Impuesto.

Sin embargo, tal como resulta de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido anteriormente reseñada, el ejercicio del derecho la deducción no sólo que se haya producido el devengo del Impuesto, sino también que el sujeto pasivo que pretenda ejercitar tal derecho haya recibido las correspondientes facturas, lo que supone en este caso, en el que no ha sido cuestionado que las facturas objeto de discusión han sido recibidas por la reclamante en una fecha no anterior al 1 de octubre de 2003, que la sociedad reclamante no podía ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas controvertidas con anterioridad a dicha fecha y que ha obrado conforme a Derecho al incluir las cuotas soportadas en el cuarto trimestres de 2003 en la declaración-liquidación correspondiente a este mismo periodo de liquidación, lo que debe llevarnos, por tanto, a declarar la no conformidad a derecho de la liquidación impugnada, que debe quedar

sin efecto, y a ordenar la práctica de la de la devolución solicitada, tal como ha sido solicitado por la reclamante.

***Determinación del último domicilio del causante a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*** Res. Organismo Jurídico-Administrativo de Álava 3-2- 2006.

***Fundamento jurídico 2º:*** Para su resolución es preciso acudir a lo dispuesto en los artículos 2 y 2 bis de la Norma Foral 25/1989, de 24 de abril, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que, en la redacción dada por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2002, de 3 de diciembre, vigente el día del fallecimiento de que se trata, disponían:

"Artículo 2:

1.- Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España en los siguientes supuestos:

a) En las adquisiciones "mortis causa" cuando el causante tenga su residencia habitual en Álava a la fecha del devengo.

b)...

2.- Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación real, cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero en los siguientes supuestos:

a)...

b)...

3.- Corresponderá a la Diputación Foral de Álava la exacción del Impuesto en los supuestos previstos en los apartados anteriores.

4.- ..."

"Artículo 2 bis:

1.- A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en Álava aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

1ª. Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del Impuesto, el período de permanencia en el Territorio Histórico de Álava sea

mayor que en el de cada uno de los otros dos Territorios Históricos.

2ª. Cuando tenga en el Territorio Histórico de Álava su principal centro de intereses...", esto es, cuando obtenga en Álava la mayor parte de su base imponible del IRPF.

3ª. Cuando sea Álava el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera, no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda."

TERCERO.- La Hacienda Foral ha considerado la residencia en Álava porque el auto de declaración de herederos emitido por un Juzgado de Vitoria-Gasteiz debió dictarse después de contemplar la previsión del artículo 52.1.4 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, a saber:

*"4º. En los juicios sobre cuestiones hereditarias, será competente el tribunal del lugar en que el finado tuvo su último domicilio..."*.

Además, la resolución recurrida afirma que se advirtió la discrepancia entre el domicilio declarado en el proceso judicial y el declarado en el procedimiento administrativo por lo que se solicitó al presentador el certificado de residencia del finado durante los cinco últimos años.

El certificado aportado, extendido por el Secretario del Ayuntamiento de (...) (Bizkaia), el 13 de junio de 2003, con el Vº Bº de su Alcalde, dice:

*"(...), con dirección en (...), fecha de nacimiento (...), en el municipio desde 1986, hasta el día 8-12-2002, fecha en que causó baja por defunción."*

Esta prueba no fue suficiente para la Hacienda Foral y aprobó las liquidaciones, y, cuando fueron recurridas, solicitó al presentador las declaraciones de IRPF del finado durante los últimos cinco años y un documento del Juzgado de Vitoria-

Gasteiz reconociendo su incompetencia para la expedición del auto reseñado.

No consta actuación alguna en tal sentido por parte de los interesados, por lo que la resolución impugnada mantiene los efectos de las liquidaciones por falta de la prueba documental requerida.

CUARTO.- La contradicción entre domicilios debe resolverse a favor de la tesis de los reclamantes, además de por los caracteres significativos de la antigüedad del empadronamiento y del lugar del domicilio que indica el certificado municipal, por las siguientes razones:

1) Los herederos formalizaron en un solo documento -de 30 de junio de 2003- los inventarios y las adjudicaciones de las herencias de sus dos hermanos, Don (...) -residente alavés, fallecido en marzo de 1998- y Don (...) -residente en Bizkaia y fallecido en diciembre de 2002- e indicaron estos datos en el documento.

2) La Hacienda Foral, además de las liquidaciones ahora impugnadas, giró también las correspondientes a la herencia de Don (...), con nota de prescripción, una de las cuales -la 312062-2004-V- corresponde a Don (...), como heredero de su hermano. En la misma se indica como domicilio del sujeto pasivo el de (...) (Bizkaia).

3) Entre la documentación testamentaria se encuentran los resguardos de tres cuentas bancarias de las que había sido titular Don (...), abiertas en la sucursal (...) (Bizkaia) de la entidad financiera (...), que llevan fechas de 16 de noviembre de 1994, 1 de julio de 1977 y 27 de diciembre de 1971.

4) Consta también en el expediente la liquidación núm. 309328, del año 1998, a cargo de Don (...), como beneficiario del seguro de vida contratado por su hermano Don (...), que correspondía girar a la Hacienda Foral de Álava porque el asegurado había tenido su residencia habitual en Álava. En esta liquidación no se indica que el domicilio del sujeto pasivo sea Álava.

Así las cosas, la documentación solicitada después de haber girado las liquidaciones resultaba innecesaria, y, además, puede

---

que los reclamantes no hayan podido obtener la rectificación judicial o que las declaraciones de IRPF del finado no existan, porque no estaba obligado a presentarlas o por otra causa.

# FISCALIDAD LOCAL

## LEGISLACIÓN

### IMPUESTOS

#### (Impuesto sobre Bienes Inmuebles)

***Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30-11-2006).***

Disposición Transitoria Novena: Plazos de aprobación del tipo de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y de las ponencias de valores, de notificación de valores catastrales y de entrega de los padrones catastrales con vigencia exclusiva para el ejercicio 2007.

Modificación del art. 76.3 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: Acreditación de la presentación de la declaración catastral de nueva construcción para la tramitación del procedimiento de concesión de la licencia que autorice la primera ocupación de los inmuebles.

Adición de una nueva Disposición Transitoria Decimoctava al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: Régimen de base liquidable y de bonificación de determinados inmuebles en el Impuesto sobre Bienes inmuebles.

#### (Impuesto sobre Vehículos)

***Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30-11- 2006).***

Modificación del art. 99 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: Justificación del pago del Impuesto.

Orden EHA/3482/2006, de 19 de octubre, por la que se aprueban los modelos de declaración de alteraciones catastrales de los bienes inmuebles y se determina la información gráfi-

ca y alfanumérica necesaria para la tramitación de determinadas comunicaciones catastrales (BOE 15-11- 2006).

## **FINANCIACIÓN LOCAL**

*Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30-11-2006).*

Disposición Adicional Quinta: Autorización al Ministro de Economía y Hacienda para acordar la concesión por el Tesoro de anticipos de tesorería a cuenta de la liquidación definitiva de los tributos cedidos y de la participación de las Entidades locales en los tributos del Estado.

# FISCALIDAD DE LA UNIÓN EUROPEA

## JURISPRUDENCIA

### (Imposición sobre sociedades – sociedades extranjeras controladas)

*Libertad de establecimiento – legislación sobre sociedades extranjeras controladas – inclusión de los beneficios de sociedades extranjeras controladas en la base imponible de la sociedad matriz. Asunto C-196/04. STJCEE 12-9-2006.*

Los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la inclusión en la base imponible de una sociedad residente establecida en un Estado miembro de la Unión Europea de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en este último Estado a un nivel de tributación inferior al aplicable en el primer Estado, a menos que tal inclusión concierna únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado. Señala el Tribunal que, por consiguiente, la aplicación de esa medida tributaria debe descartarse cuando resulte, en función de elementos objetivos y verificables por terceros que, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la citada sociedad controlada está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerce en él actividades económicas efectivas.

### (Imposición sobre sociedades – fundaciones)

*Libre circulación de capitales – impuesto sobre sociedades – exención de los rendimientos procedentes de un arrendamiento – requisito de residencia – fundación de Derecho privado de utilidad pública reconocida. Asunto C-386/04. STJCEE 14-9-2006.*

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado en esta Sentencia que el artículo 73 B del Tratado CE, en relación con el artículo 73 D del mismo Tratado, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro de la Unión Europea, que exima del impuesto sobre sociedades los rendimientos procedentes de un arrendamiento percibidos en el territorio nacional por fundaciones de utilidad pública reconocida en principio sujetas al impuesto por obligación personal si están establecidas en ese Estado miembro, niegue la concesión de dicha exención en relación con rendimientos del mismo tipo a una fundación de Derecho privado de utilidad pública reconocida únicamente porque, al estar establecida en otro Estado miembro, sólo está sujeta al impuesto en su territorio por obligación real.

### **(Impuesto sobre el Valor Añadido – base imponible)**

***Sexta Directiva IVA – artículo 11, parte A, apartado 1, letra c) – uso por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas de un bien inmueble afectado a la empresa – asimilación de este uso a una prestación de servicios a título oneroso – determinación de la base imponible – concepto de total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de esta prestación de servicios. Asunto C-72/05. STJCEE 14-9-2006.***

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado en esta Sentencia que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que la base imponible de dicho Impuesto, por el uso privado de una parte de un inmueble afectado en su totalidad por el sujeto pasivo a su empresa, se fije en una fracción de los costes de adquisición o de construcción del inmueble, determinada en función de la duración del período de regularización de las deducciones en

materia del referido Impuesto, establecido de conformidad con el artículo 20 de la citada Directiva.

Añade el Tribunal que esta base imponible debe incluir el coste de adquisición del terreno sobre el que se ha construido el inmueble, cuando esta adquisición haya quedado sujeta al mencionado Impuesto y el sujeto pasivo haya obtenido la deducción del mismo.

### **(Imposición sobre la renta – retención)**

*Artículos 59 del Tratado CE (posteriormente artículo 59 del Tratado CE, y actualmente artículo 49 CE, tras su modificación) y 60 del Tratado CEE (posteriormente artículo 60 del Tratado CE, y actualmente artículo 50 CE) – legislación tributaria – impuesto sobre la renta – prestación de servicios efectuada por un no residente en el marco de espectáculos artísticos – principio de retención en la fuente – prestador de servicios que no posee la nacionalidad de un Estado miembro. Asunto C-290/04. STJCCEE 3-10-2006.*

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado en esta Sentencia que los artículos 59 y 60 del Tratado CEE deben ser interpretados en el sentido de que no se oponen a una legislación nacional en virtud de la cual se aplique un procedimiento de retención fiscal en la fuente, a la retribución de los prestadores de servicios no residentes en el Estado miembro de la Unión Europea en el que se presten los servicios, mientras que la retribución abonada a los prestadores residentes en ese Estado miembro no esté sujeta a tal retención, ni a una legislación nacional que exija la responsabilidad del destinatario de servicios que no haya practicado la retención a la que estaba obligado.

Por el contrario, según el Tribunal, esos mismos artículos deben ser interpretados en el sentido de que sí se oponen a una legislación nacional que no permita al destinatario de los servicios, deudor de la retribución abonada a un prestador de servicios no residente, deducir, cuando practica la retención, los gastos profesionales que ese prestador le ha comunicado y

que están relacionados directamente con sus actividades en el Estado miembro en el que se efectúe la prestación, mientras que un prestador de servicios residente en este Estado sólo estuviese sujeto al impuesto por sus rendimientos netos, es decir, por los obtenidos tras deducir los gastos profesionales.

A su vez, señala el Tribunal que los referidos artículos no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en el procedimiento de retención, solamente se deduzcan los gastos profesionales relacionados directamente con las actividades que hayan generado los rendimientos imposables, ejercidas en el Estado miembro en el que se efectúe la prestación y que el prestador de los servicios establecido en otro Estado miembro hubiese comunicado al deudor de la retribución, y en virtud de la cual puedan tenerse en cuenta, en su caso, en el marco de un procedimiento ulterior de devolución, los gastos que no estén relacionados directamente con dicha actividad económica.

# FISCALIDAD INTERNACIONAL

## LEGISLACIÓN

***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 (BOE 29-11-2006).***

Se añade un párrafo j) al art. 14.1 TRLIRNR en el que se declaran exentos “Los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley 35/2006, 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, obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, con el límite de 1.000 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural”.

Se considerarán elementos patrimoniales afectos (en relación con las rentas imputables a un establecimiento permanente) los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.

Se introduce una disposición adicional primera en el TRLIRNR en la que se reducen los tipos fijados en el art. 19 y 38 al 32,5% para 2007 y al 30% a partir de 2008 (37,5% y 35% respectivamente, para los establecimientos permanentes cuya actividad sea la investigación y explotación de hidrocarburos).

Sea aumenta al 18% la imposición complementaria por rentas transferidas fuera de España por un establecimiento permanente.

Se recoge un tipo general del IRNR del 24% para rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Se modifica la tarifa para pensiones y prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español sin establecimiento permanente.

Se fija un tipo del 18% para dividendos, intereses y ganancias patrimoniales obtenidas en España por no residentes sin establecimiento permanente.

Se reduce al 3% la retención a cargo de los adquirentes de bienes inmuebles transmitidos por no residentes.

Se establece una obligación de retención a cuenta respecto de las rentas exentas del art. 14.1.j) TRLIRNR.

Se añade el siguiente texto a la disposición transitoria única del TRLIRNR: “Las modificaciones efectuadas en las disposiciones transitorias quinta y novena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la disposición final primera de la Ley 35/2006, 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, solamente surtirán efectos en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes desde la fecha de entrada en vigor de la citada disposición”.

***Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30-11-2006).***

El régimen actual de la lista de paraísos fiscales establecido en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, se ha complementado con otros dos conceptos: nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria. Se permite que la norma interna de cada tributo se remita en el futuro a uno o varios de los conceptos definidos para combatir así las operaciones que se realizan con los países o territorios elegidos por el contribuyente por su nula tributación o por sus limitaciones a la hora de intercambiar información.

Se formula una presunción de residencia de entidades teóricamente domiciliadas en territorios de nula tributación o pa-

raízos fiscales cuando la mayor parte de sus activos se encuentren en territorio español.

Se modifica la base imponible derivada de la venta de sociedades titulares de inmuebles en España por parte de residentes en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información.

Se establece la posibilidad de actuar directamente frente a los depositarios o gestores de bienes de residentes en paraísos fiscales para hacer efectiva su responsabilidad solidaria respecto de las deudas tributarias de estos últimos, considerándose representantes a tales depositarios y gestores cuando los mismos no hayan sido nombrados.

## RESOLUCIONES DEL TEAC

***Devolución de ingresos indebidos por dividendos pagados a un país con CDI: principio de reciprocidad y prescripción.***  
RTEAC 27-7-2006.

***Fundamento jurídico 3º:*** “la cuestión principal que plantea la entidad reclamante ya ha sido planteada con anterioridad por esta misma Entidad y en concreto en esta misma Sala de 27 de julio de 2006, se ha resuelto otra reclamación muy similar en la que sin embargo no había prescrito el derecho de la Entidad a solicitar la devolución del ingreso indebido. En dicha reclamación en consecuencia se ha resuelto sobre la cuestión planteada por la entidad reclamante relativa a si resultaría aplicable a condición de reciprocidad, el plazo de seis años que aplicaron con anterioridad, las autoridades fiscales irlandesas a un residente español que opera sin establecimiento permanente en Irlanda, por ello y con fines meramente aclaratorios, exponemos a continuación el criterio ya expresado por este Tribunal respecto de esta cuestión. Así hay que advertir que al tratarse de dividendos devengados en enero de 1998 y cuya devolución se solicitó en junio de 2002, resulta de aplicación la Ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Reglamento que la desarrolla, aprobado por RD 326/1999. El artículo 20 del Reglamento, sobre devoluciones establecía en su

apartado 4: «4. Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de dos años, o del previsto en la Orden de desarrollo del convenio, contado desde la fecha del ingreso o la retención. El Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que el referido plazo sea de cuatro años». El mismo artículo 20.4, queda tras la redacción dada por el RD 116/2003, de la siguiente forma: «4. Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de cuatro años, contado desde la fecha del ingreso o del término del período de declaración e ingreso de la retención. El Ministro de Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto». Y respecto de la entrada en vigor de este precepto la Disposición Final Única del mencionado RD 116/2003 prevé: «4. Lo dispuesto en el apartado diez del artículo primero de este Real Decreto, con relación al plazo previsto en el apartado 4 del artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, será de aplicación respecto de las cantidades ingresadas y las retenciones soportadas a partir del 1 de enero de 2003».

**Fundamento jurídico 4º:** “De acuerdo con la legislación recogida en el Fundamento de Derecho anterior, los sujetos pasivos residentes en países que hayan suscrito con España convenios para evitar la doble imposición, que obtengan rentas en España sin mediación de establecimiento permanente, y que hayan ingresado o soportado retenciones a cuenta superiores a las que se derivan del Convenio, pueden solicitar la devolución consiguiente, en un plazo, que como norma general, es de dos años desde la fecha del ingreso. Frente a este plazo general de dos años, hay dos excepciones posibles: a) que se establezca otro plazo distinto en la Orden de desarrollo del convenio de

doble imposición. En este caso no existe orden de desarrollo del Convenio Hispano-Irlandés. Y b) que a condición de reciprocidad, el Ministro de Economía y Hacienda disponga expresamente la extensión de dicho plazo a cuatro años. Dicha declaración no se produjo con respecto a ningún país. En consecuencia el plazo que debe aplicarse sería de no haber prescripción, el de dos años previsto con carácter general en el mencionado artículo 20.4 y al haberse presentado la referida solicitud, habiendo transcurrido dicho plazo en exceso, ésta estaría ya fuera de plazo. No obsta a lo anterior como parece entender la entidad reclamante, el que las autoridades fiscales irlandesas hayan declarado que el plazo para solicitar la devolución de las retenciones practicadas en Irlanda es de seis años, plazo que es de aplicación tanto a los residentes como a los no residentes en Irlanda (incluidos los residentes en España que quieran reclamar conforme al Convenio suscrito entre ambos países), y esa es la plasmación del principio de no discriminación recogido en el artículo 24 del Convenio de fecha 10 de febrero de 1994 suscrito entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición, según el cual un Estado no puede dar un trato más favorable a sus nacionales que a los nacionales del otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. Diferente al principio de no discriminación es la reciprocidad que consiste en que un Estado trate a los residentes del otro Estado como este Estado trata a los residentes del primero. En todo caso debe indicarse, a tenor de las pretensiones de la reclamante, que la reciprocidad con determinado país, para poder aplicarse, debe estar debidamente recogida y que en este caso no puede aplicarse al no haberse declarado expresamente.”

**Fundamento jurídico 5º:** “Por último y respecto a las manifestaciones de la Entidad reclamante relativas a que con anterioridad la Administración ha admitido estas alegaciones, hay que hacer constar que ya en el Acuerdo desestimatorio del recurso de Reposición se indicaba que los antecedentes a los que se remite el contribuyente, se refieren a rentas devengadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 y fueron estimadas en base a

lo establecido en el artículo 67.2 del RD 537/1997 (Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) vigente en las fechas de devengo de las mismas que no exigía la resolución expresa del entonces Ministro de Economía y Hacienda para ampliar el plazo de solicitud de devolución a condición de reciprocidad, era suficiente la aportación de un certificado de las autoridades fiscales del país de residencia del perceptor de las rentas, en que constase que dicho plazo era de aplicación para los residentes de España que tuvieran que solicitar la devolución en el otro País. Por otra parte respecto a las resoluciones de este Tribunal Económico-Administrativo Central a las que hace referencia el reclamante, los números de registro que indica no se corresponden con resoluciones de este Tribunal que hayan tratado estas cuestiones y por tanto no se pueden identificar las mismas. Pero en todo caso, esta misma cuestión sí se ha planteado, por esta misma Entidad, en otras reclamaciones anteriores, habiéndose mantenido en la resolución de la presente reclamación los criterios que ya mantuvo el Tribunal en dichas resoluciones, y entre otras, resolución de 24 de octubre de 2003, RG: 6248/2001 y resolución de 30 de abril de 2004, RG: 3478/2001”.

## CONSULTAS DE LA DGT

*Valores emitidos con cargo a los fondos de titulación hipotecaria y a fondos de titulación de activos regulados e IRNR.* Consulta de la DGT de 28-8-2006.

“... con la Ley 23/2005 se produce una extensión de la aplicación del régimen fiscal especial establecido en los apartados 2 y 3 de la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985 para las participaciones preferentes, a los valores que se emitan con cargo a los fondos de titulación hipotecaria y a fondos de titulación de activos regulados, respectivamente, en las Leyes 19/1992 y 3/1994, siempre y cuando tales valores cumplan el requisito de cotizar en mercados organizados. La aplicación de dicho régimen conlleva, entre otros efectos, que las rentas procedentes de los citados valores obtenidas por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento

permanente estarán exentas de dicho Impuesto en los mismos términos establecidos para los rendimientos derivados de la deuda pública en el artículo 14 del vigente texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, conforme se deduce de lo dispuesto en la letra d) del apartado 2 de la mencionada disposición adicional segunda. Asimismo la aplicación del citado régimen especial se vincula al cumplimiento de las obligaciones de información que se establecen en el apartado 3 de la reiterada disposición adicional segunda y cuyo desarrollo se contiene en el capítulo V del Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre (BOE de 14 de noviembre), introducido por el Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio (BOE de 7 de agosto), en el que, junto al régimen de información relativo a los rendimientos de los valores, y del procedimiento para hacer efectiva la exención anteriormente citada, se regula el relativo a la información de las operaciones que se realicen con los mismos. Para determinar el alcance temporal de la aplicación del régimen fiscal especial establecido en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985 respecto de las emisiones de valores con cargo a fondos de titulización, debe tenerse en cuenta que la Ley 19/2003, al regular dicho régimen especial para participaciones preferentes e instrumentos de deuda, expresamente estableció en su disposición transitoria segunda que dicho régimen fiscal se aplicará también «a las emisiones de participaciones preferentes y de deuda realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley». En consecuencia, la específica extensión que se realiza en dicha disposición transitoria lleva a la conclusión de que las emisiones de participaciones preferentes e instrumentos de deuda incluidas en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985 son las realizadas a partir de la fecha de entrada en vigor de la Ley 19/2003, coincidente con el inicio de la vigencia de la citada disposición adicional segunda. Cuando, posteriormente, la Ley 23/2005 amplía el régimen fiscal de las participaciones preferentes e instrumentos de deuda a los valores cotizados en mercados organizados y emitidos con cargo a fondos de titulización, no establece una norma transito-

ria que prevea la aplicación de dicho régimen a emisiones anteriores. En conclusión, ha de entenderse que en lo referente a fondos de titulización, tal régimen especial resultará aplicable únicamente a los rendimientos derivados de valores emitidos a partir de la fecha de entrada en vigor de la Ley 23/2005”.

# BIBLIOGRAFÍA

Sección preparada por  
Y. García Calvente y M. Ruiz Garijo

## I. FISCALIDAD ESTATAL

### I. PARTE GENERAL

CAYÓN GALIARDO, A.M.: “La reducción de las sanciones por conformidad a la propuesta de liquidación: cuestiones viejas y nuevas”. *Revista Técnica Tributaria*, núm.74. 2006.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: “El tratamiento del administrador de personas jurídicas en el orden tributario y en el orden penal: responsable subsidiario o imputado”. *Jurisprudencia Tributaria*, núm.13, 2006.

GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Prescripción de tributos de otras Administraciones por inactividad de los Tribunales Económico- Administrativos del Estado y responsabilidad patrimonial de la Administración”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.284, 2006.

PONT MESTRES, M.: “Acerca del derecho del contribuyente, en el procedimiento de inspección: al trámite de audiencia previa antes de suscribir el acta”. *Revista Técnica Tributaria*, núm.74, 2006.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: “Escrituras privadas y pago del tributo: dos cuestiones”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.284, 2006.

TRIGUEROS MARTÍN, M.J.: “El valor catastral como parámetro de referencia en la normativa tributaria española”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.284, 2006.

## II. PARTE ESPECIAL

### A. Sistema tributario

AROCA MORAL, D.: “Aspectos de la fiscalidad de la diferencia de fusión originada en las fusiones impropias.” *Jurisprudencia Tributaria*, núm.13, 2006.

DE PAZ CARBAJO, J.A.: “Rentas temporales y vitalicias diferidas”. *Tribuna Fiscal*, núm.194, 2006.

FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública*. Marcial Pons, 2006.

JAQUOTOT GARRE, N.: “Tributación de las Instituciones de inversión colectiva”. *Carta Tributaria*, núm.18, 2006.

MESO LLAMOSAS, I.: “Acerca de la equiparación de la incapacidad permanente total y absoluta con la de persona con discapacidad”. *Forum Fiscal de Bizkaia*, núm.10-11, 2006.

RAMOS MUÑOZ, D. y RUIZ ALMENDRAL, V.: “Los problemas tributarios de las Sociedades de Inversión en Capital Variable (SICAV)”. *Quincena Fiscal*, núm.18, 2006.

ROSEMBUJ, T.: “Impuestos y organización mundial del comercio”. *Quincena Fiscal*, núm.19, 2006.

SANTANA MOLINA, J.C.: “Beneficios fiscales previstos en el Anteproyecto de Ley de Modernización de regulación del Régimen de las Hipotecas Inversas y del Seguro de Dependencia”. *Tribuna Fiscal*, núm.194, 2006.

SEGURA ALSTRUÉ, M.: “El patrimonio protegido de las personas con discapacidad”. *Tribuna Fiscal*, núm.193, 2006.

### B. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ALONSO ALONSO, R.: “La proyectada reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.284, 2006.

DE PABLO VARONA, C.: "El tratamiento en el IRPF de renta generada por la adquisición de acciones propias". *Jurisprudencia Tributaria*, núm.13, 2006.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I.: "Inversión en vivienda y beneficios fiscales en el IRPF". *Información Fiscal*, núm.77, 2006.

PORTILLO NAVARRO, M.J.: "Incentivos ambientales en el IRPF: un análisis por comunidades autónomas". *Quincena Fiscal*, núm.19, 2006.

RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.: "Fiscalidad de las inversiones en instituciones de inversión colectiva extranjeras: (una laguna en el Proyecto de Ley del IRPF)". *Impuestos*, núm.23-24, 2006.

SERNA BLANCO, L., URKIOLA FERNÁNDEZ, A., PASCUAL DE PABLO, P.: "Los efectos sobre la progresividad efectiva del IRPF de la deducción por aportaciones a planes de pensiones y mutualidades de previsión social". *Revista Técnica Tributaria*, núm.74, 2006.

### **C. Impuesto sobre Sociedades**

BILBAO ESTRADA, I.: "La planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a través de los derechos de CO2". *Tribuna Fiscal*, núm.194, 2006.

RUIZ BLÁZQUEZ, P.: "La consolidación contable y la consolidación fiscal". *Carta Tributaria*, núm.20, 2006.

SERRANO GUTIÉRREZ, A.: "La base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el régimen de consolidación fiscal". *Carta Tributaria*, núm.19, 2006.

### **D. Impuesto sobre el Valor Añadido**

BARRACHINA JUAN, E.: "El "Back Office" en el impuesto sobre el valor añadido: análisis de su posible exención". *Gaceta Fiscal*, núm.257, 2006.

- BARRACHINA JUAN, E.: “La deducción de las cuotas soportadas en el IVA, en un contrato de compra-venta con causa ilícita”. *Gaceta Fiscal*, núm.257, 2006.
- GALLEGO LÓPEZ, J.B.: “El nuevo régimen aplicable a las subvenciones en el IVA”. *Quincena Fiscal*, núm.18, 2006.
- MARTÍN QUERALT, J.B.: “La Administración Tributaria y el IVA en las subvenciones”. *Tribuna Fiscal*, núm.193, 2006.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El IVA y las entregas gratuitas de terrenos a las sociedades de gestión urbanística”. *Jurisprudencia Tributaria*, núm.13, 2006.

## II. FISCALIDAD AUTONÓMICA

- MERINO JARA, I.: “Aplazamiento y fraccionamiento de pago en el nuevo Reglamento de Recaudación de Guipúzcoa”. *Forum Fiscal de Guipúzcoa*, núm.10-11, 2006.
- ASIÁN GONZÁLEZ, M.: “El Régimen Económico y Fiscal de Canarias. La zona especial Canaria”, *Noticias de la Unión Europea*, núm.262, 2006.
- BLASCO ARIAS, L.M.: “Naturaleza jurídica del Impuesto General indirecto canario”. *Noticias de la Unión Europea*, núm.262, 2006.
- CALATAYUD PRATS, F.I.: “Las entidades ZEC y la creación de empleo”. *Noticias de la Unión Europea*, núm.262, 2006.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.L.: “La Reserva para inversiones en Canarias: estudio sobre su fuente normativa”. *Noticias de la Unión Europea*, núm.262, 2006.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La figura del responsable tributario en los tributos integrantes del REFC”. *Noticias de la Unión Europea*, núm.262, 2006.
- MARTÍN DOMÍNGUEZ, M.E.: “Los incentivos a la imposición directa en el REF”.  
*Noticias de la Unión Europea*, núm.262, 2006.

MAURICIO SUBIRANA, S.: “El artículo 46 del Estatuto de Autonomía de Canarias ante el nuevo proceso de reforma estatutaria”. *Noticias de la Unión Europea*, núm.262, 2006.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M.: “El incierto régimen fiscal de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias”. *Noticias de la Unión Europea*, núm.262, 2006.

### III. FISCALIDAD LOCAL

CALVO VERGEZ, J.: “¿Cuándo debe iniciarse el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la administración a liquidar el ICIO?: en torno a la STS de 14 de septiembre de 2005”. *Jurisprudencia Tributaria*, núm.13, 2006.

ALONSO GIL, M.: “Organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales”. *Tributos Locales*, núm.65, 2006.

ANÍBARRO PÉREZ, S.: “La experiencia de los Tribunales Económico-Administrativos Municipales”. *Tributos Locales*, núm.65, 2006.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Hacia una interpretación más garantista en la interpretación de la normativa tributaria en materia de suspensión”. *Tributos Locales*, núm.65, 2006.

GALÁN RUIZ, J.J.: “Los Tribunales Económico-Administrativos Municipales y la revisión de actos tributarios”. *Tributos Locales*, núm.65, 2006.

GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: “Breves consideraciones sobre los nuevos Órganos Económico-Administrativos Municipales”. *Tributos Locales*, núm.65, 2006.

### IV. FISCALIDAD COMUNITARIA

ALONSO ARCE, I.: “La importancia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Azores”. *Forum Fiscal de Bizkaia*, núm.10-11, 2006.

- VAQUERO GARCÍA, A.: “El tratamiento fiscal de las rentas del capital de la Unión Europea: situación actual y propuestas de reforma”. *Impuestos*, núm.22, 2002.
- CRUZ PADIAL, I.: “Transparencia Fiscal Internacional y las conclusiones en el asunto Cadbury-Schweppes: ¿exceso de celo de nuestra norma sobre TFI?”. *Revista Técnica Tributaria*, núm.74, 2006.