

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- La tributación de las enajenaciones de inmuebles mediante subasta judicial en el ámbito de la imposición indirecta.  
*Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.....4*

## TEMAS FISCALES

### TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .....15
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....20
- Procedimiento Tributario .....24

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

- Comprobación de valores .....29

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Aplicación de la bonificación del 99% de la cuota tributaria a determinados parientes.....30
- Albacea designado por el causante .....32

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### TEMAS FISCALES

- ¿Fin del debate sobre la naturaleza jurídica de las contraprestaciones satisfechas por la prestación del servicio público de distribución de agua?  
*Alberto San Martín Rodríguez. Inspector de Hacienda del Estado. Licenciado en Economía (UCM) y en Derecho (UNED) .....37*

### CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....40

## TRIBUTOS MUNICIPALES



## TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEAC

TRIBUTOS MUNICIPALES

## TEMAS FISCALES ..... 4

La tributación de las enajenaciones de inmuebles mediante subasta judicial en el ámbito de la imposición indirecta

**JUAN CALVO VÉRGEZ**. Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura ..... 4

### La tributación de las enajenaciones de inmuebles mediante subasta judicial en el ámbito de la imposición indirecta

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** *Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

- 1.- Consideraciones generales.
- 2.- Análisis de la evolución experimentada por la doctrina de nuestros tribunales de justicia. Especial referencia a la jurisprudencia del TS
- 3.- Alcance de la reciente jurisprudencia emanada del TJUE.
- 4.- Análisis de la reciente doctrina administrativa
- 5.- Reflexiones finales

#### 1. CONSIDERACIONES GENERALES

No suele ser infrecuente en el tráfico inmobiliario que el empresario promotor de una edificación acuda al crédito constituyendo una hipoteca sobre el inmueble objeto de la promoción. En esta situación puede llegar a suceder que, como consecuencia del impago de algunas de las cuotas del préstamo hipotecario, dicho empresario se vea sometido a un proceso de ejecución hipotecaria a resultas del cual cabría la posibilidad de que se produjera la enajenación forzosa de una edificación que todavía se encuentra en fase de construcción.

A priori si admitimos que las transmisiones a que nos estamos refiriendo dan lugar a una entrega de bienes realizada en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional no cabe duda de que estamos ante una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y no exenta, no quedando en consecuencia sujeta por ello a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). En efecto, la citada operación no estaría exenta de IVA porque en estos casos no puede afirmarse que estemos ante una primera o segunda transmisión de edificaciones, al objeto de aplicar la exención prevista en el art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Y ello en tanto en cuanto,

como es sabido, dicho precepto exige que la transmisión se efectúe una vez terminada la edificación. Por el contrario, si ésta se halla aún en proceso de construcción, el régimen aplicable a la construcción no terminada sigue al del suelo. Y debemos recordar que el art. 20.Uno.20º de la LIVA excluye de la exención que regula las entregas de terrenos en las que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción, aunque el terreno no sea edificable.

Se ha de partir por tanto como presupuesto básico del hecho de que las transmisiones efectuadas en virtud de subasta<sup>1</sup> pueden dar lugar a una operación sujeta a IVA.

<sup>1</sup> Tal y como precisa GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Régimen fiscal de las transmisiones de inmuebles realizadas a través de procesos de ejecución forzosa: especial referencia a las personas físicas", Revista Española de Derecho Financiero, núm. 169, 2016 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)). "En sentido estricto, el término subasta representa la fase del procedimiento de apremio en la que mediante pública licitación se fija el precio por el que los bienes van a ser transmitidos. Pero también, y por extensión, el conjunto de actuaciones anteriores; avalúos y publicidad, así como aquellas que son consecuencia de la propia subasta, aprobación del remate, tradición de bienes y distribución del precio obtenido". Recuerda además el citado autor que existen distintos tipos de subastas en función del órgano que ordene la realización forzosa de los bienes, pudiendo diferenciarse a tal efecto entre la subasta judicial (aquella en la que la realización forzosa de los bienes es ordenada por un órgano jurisdiccional), la subasta administrativa (aquella en la que la ejecución sobre los bienes del deudor es realizada por los órganos de la Administración en virtud de las prerrogativas que ésta tiene) y la subasta notarial, prevista para casos específicamente determinados por ley y en virtud de la cual se permite que los fedatarios públicos puedan ordenar la ejecución extrajudicial de los bienes del deudor.

Con carácter general el art. 8.Dos.3º de la Ley 37/1992 considera entregas de bienes las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional. La Ley cita expresamente el supuesto de expropiaciones forzosas, pero deben incluirse también otros, como el que ahora nos ocupa. De acuerdo con lo dispuesto por el citado art. 8.Dos.3º de la Ley 37/1992, que establece el concepto de entrega de bienes a efectos del IVA, se considerarán entregas de bienes las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa. De este modo la transmisión de un solar urbano de una sociedad efectuada como consecuencia de un procedimiento de ejecución forzosa estará sujeta al IVA si el inmueble se encontrase afecto al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales de la transmitente.

Ahora bien, tal y como se ha señalado con anterioridad, al margen de la sujeción de la referida transmisión al IVA ha de analizarse la posible exención de dicha entrega en virtud de lo dispuesto en el art. 20.Uno.2º de la Ley 37/1992, de conformidad con el cual se encuentran exoneradas de gravamen *“2º Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.”*

*A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.*

*La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:*

*a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*

*b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas”.*<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Así, por ejemplo, y de conformidad con lo declarado por la Dirección General de Tributos (DGT) mediante contestación a Consulta de 13 de febrero de 2015, en el supuesto de que el bien que fuese a ser objeto de entrega en virtud de un procedimiento de ejecución forzosa fuese un solar urbano, no resultaría de aplicación lo dispuesto en el citado art. 20.Uno.2º de la Ley 37/1992.

De conformidad con lo establecido por el art. 78.Uno de la LIVA la base imponible de la operación estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, esto es, por el importe total de la contraprestación que resulte de la adjudicación del bien en la subasta pública realizada.

## 2. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN EXPERIMENTADA POR LA DOCTRINA DE NUESTROS TRIBUNALES DE JUSTICIA. ESPECIAL REFERENCIA A LA JURISPRUDENCIA DEL TS

¿Dónde reside la principal problemática que plantean las transmisiones de bienes inmuebles realizadas en subasta judicial? Tradicionalmente ha venido suscitando un elevado nivel de conflictividad la cuestión relativa a si cuando los bienes se adquieren a través de una subasta judicial el impuesto aplicable es el IVA o si, por el contrario, el tributo exigible es el ITPyAJD.

Al hilo de esta cuestión ya en su día la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 10 marzo 1994 afirmó que el impuesto que debe aplicarse a este supuesto es el ITPyAJD en tanto en cuanto la operación no está sujeta al IVA, de una parte, porque la entrega la hace el concreto juzgado de que se trate; y, de otra, porque, en cualquier caso, la citada venta no se realizaría en desarrollo de una actividad empresarial. De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento *“Teniendo en consideración la fecha en que se produjo la transmisión y, por tanto, la legislación entonces vigente, es lo cierto que (como se ha venido diciendo en todas las resoluciones dictadas en esta controversia) el IVA grava (...) las entregas de bienes (...) realizadas por empresarios (...) a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial (...). La primera cuestión que podría plantearse se refiere a que, en el IVA, lo gravado es la entrega de bienes hecha por un empresario y, en la subasta judicial, la entrega de los bienes subastados la hace el Juzgado (art. 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), sin perjuicio de que el título se otorgue por el deudor o, en su defecto, por el Juez. Pero, en cualquier caso, aunque se entendiera hecha por aquel deudor, a título oneroso y con carácter ocasional, habría de ser en el desarrollo de su actividad empresarial, condición que no puede atribuirse a la venta en pública subasta de bienes del propio empresario consecuencia de las deudas, garantizadas con hipoteca, que haya asumido”.*

Ciertamente la citada consideración efectuada por el TS resulta discutible, ya que cabría igualmente la posibilidad de estimar que el transmitente lo es, en todo caso, el deudor hipotecario, y que el Juzgado, en el acto concreto de la subasta, constituye un instrumento indispensable para que

la ejecución pueda llevarse a cabo. Con carácter adicional podría considerarse que la subasta judicial constituye una transmisión de bienes en virtud de una resolución judicial siempre que la adjudicación se realice a favor de persona distinta del propietario, quedando por consiguiente recogida, en su condición de entrega de bienes, dentro del marco regulatorio del IVA. Y ello sobre la base de considerar que, hallándose los inmuebles objeto de la transmisión afectos a la actividad empresarial del deudor, se producirá su sujeción al citado Impuesto.

En definitiva las consideraciones efectuadas en su día por el TS a través de su Sentencia de 10 de marzo de 1994<sup>3</sup> podrían rebatirse estimando que, con independencia de lo que suceda desde un punto de vista estrictamente procesal o jurídico-privado, quien realiza la entrega de bienes, desde el punto de vista del IVA, es el ejecutado, adquiriendo la labor del juez un carácter meramente instrumental sin trascendencia tributaria, careciendo de la condición de responsable y no produciéndose, en modo alguno, la inversión del sujeto pasivo.

Asimismo cabría la posibilidad de disentir de la afirmación efectuada por el TS en el sentido de que la venta efectuada en pública subasta no se realiza en desarrollo de una actividad empresarial, ya que ello podría implicar desconocer la referencia a las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional realizadas a favor de persona distinta del propietario, la cual se encuentra recogida en el art. 8.2.3º de la LIVA, de conformidad con el cual *“También se considerarán entregas de bienes, las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional”*. Se considera así dentro del concepto de entrega de bienes a efectos del IVA la ejecución judicial o extrajudicial de bienes del patrimonio empresarial. Téngase presente que en estos supuestos la entrega de bienes se produce en el desarrollo de la actividad

empresarial, siendo irrelevante, a efectos del IVA, que la entrega de bienes tenga carácter voluntario o forzoso.

Frente a lo señalado por el Tribunal Supremo en la referida Sentencia de 10 marzo 1994 ya en su día la Dirección General de Tributos, mediante Resolución de 20 de enero de 1998, señaló que conforme a los preceptos referentes a los conceptos de entrega y de sujeto pasivo del IVA sólo el propietario de los bienes puede ser sujeto pasivo de su entrega incluso cuando éstos se adjudican en subasta pública a través de un procedimiento judicial, ya que sólo él puede transmitir el poder de disposición sobre los mismos y no el Juzgado o Tribunal, que se limita a ordenar el procedimiento de su venta por lo que, en consecuencia, la entrega de un edificio propiedad de una empresa a través de un procedimiento judicial de subasta constituye una operación sujeta al IVA y no exenta del mismo, no quedando la citada operación sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD.<sup>4</sup>

Igualmente la gran mayoría de los pronunciamientos jurisdiccionales posteriores fueron dictados en sentido contrario a la tesis defendida por el Tribunal Supremo a través de su Sentencia de 10 de marzo de 1994. Baste citar a este respecto, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 30 mayo 2000 y las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Baleares de 2 de julio de 1999 y 6 de abril de 2001 y de Cataluña de 29 de marzo, 3 de mayo, 5 y 13 de junio y de 11 julio 2001, así como de 9 de abril y 11 de julio de 2002.

Especial relevancia adquiere a este respecto la Sentencia del TSJ. de Baleares de 2 de julio de 1999, a la que se remiten, de una u otra forma, todas las restantes, y contra la que se interpuso en su día recurso de casación en interés de ley resuelto por medio de la Sentencia del TS de 20 de noviembre de 20005. Refiriéndose en primer término a la determinación de la condición de “transmitente” derivada de la subasta judicial afirmó el TSJ. de Baleares en dicha Sentencia de 2 de julio de 1999 que, habiendo concluido

3 A través de dicho pronunciamiento consideró el Alto Tribunal que las transmisiones de bienes en subasta judicial están gravadas por ITPyAJD, precisando no obstante el Tribunal que la persona que transmite el bien en subasta judicial es el juez y no el empresario deudor por lo que se entendía, que no existía una transmisión de bienes en sentido estricto, y argumentándose además que la entrega de los bienes no se realiza en cualquier caso en el desarrollo de una actividad empresarial pues tal condición no puede atribuirse a la transmisión mediante subasta pública de bienes del empresario como consecuencia de las deudas garantizadas mediante hipoteca. Téngase presente no obstante que dicho pronunciamiento sería posteriormente corregido por el TS mediante Sentencia de 3 de julio de 2007, de la que se desprende claramente que, desde una perspectiva estrictamente jurídica, la condición del transmitente y adquirente no resulta afectada por el modo en que se efectúa la transmisión (ya sea voluntaria o forzosa), ya que el transmitente es el titular del derecho real que se cede, abstracción hecha de quien sea el órgano que formalice o documente dicha transmisión. Tal y como afirma el TS en la citada Sentencia de 3 de julio de 2007 “Si se entendiese que la intermediación judicial priva a la venta su condición de transmisión realizada en el desarrollo de una actividad empresarial quedaría vacío de contenido de contenido el artículo 8.dos.3 LIVA el cual indica que “Se considera entregas de bienes, las transmisiones de bienes en virtud de una norma o una resolución administrativa o jurisdiccional”. De este modo hay que entender que esta circunstancia no desvirtúa en absoluto que quien realiza esta entrega de bienes de carácter especial es la persona deudora y propietaria de los bienes adjudicados.

4 En idéntico sentido se pronunciaría posteriormente el citado Centro Directivo a través, entre otras, de sus contestaciones a Consultas de 3 y 22 de febrero de 2000.

5 Dicha Sentencia del TS se encargó de concluir que el juez, en estos procedimientos de ejecución forzosa, se limita únicamente a encauzar la venta impuesta forzosamente al propietario-deudor, no suplantándolo si no es, exclusivamente, en el plano de los derechos reales. De este modo la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente-adjudicatario, sin que tal propiedad haya pasado de aquél al juez y de éste al adjudicatario. El juez, tan sólo se limita a dictar acto de adjudicación que es por sí solo, el título y el modo de transmitir. Tal y como afirmó el Tribunal en dicho pronunciamiento “La actividad de un promotor inmobiliario está integrada tanto por la típica venta voluntaria de pisos para obtener la rentabilidad propia del negocio como por la venta forzosa derivada de la necesidad de atender las deudas generadas en dicha actividad (pues la misma implica no sólo la obtención de ingresos sino también la obligación de pagar las deudas generadas en dicha actividad), soportando en su caso, cuando no se pueda atender, de forma voluntaria, la ejecución forzosa del patrimonio”. Añadió asimismo el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que “(...) El acto o resolución judicial aprobatoria del remate reúne por sí sola, todos los condicionantes necesarios, por su estructura formal, por las personas intervinientes y por su contenido material para la plasmación de ese acto jurisdiccional de los elementos que, en el plano ‘iusprivatista’ integran el título y el modo de la adquisición del dominio”.

la Administración demandante, tras una exposición de la naturaleza jurídica del proceso de ejecución judicial, que la ejecución forzosa, entendida como actividad puramente jurisdiccional, determinaba que la adjudicación la realizase el Juez y que, por tanto, la transmisión como acto integrado de título (aprobación del remate) y modo (adjudicación al rematante de la finca subastada) se efectuase por el órgano judicial, la transmisión operada por medio de subasta judicial determina que sea este órgano judicial y no el ejecutado el que efectúe la transmisión, motivo por el cual ya no estaríamos en presencia de una “entrega de venta hecha por empresario”, premisa básica para que pueda aplicarse el IVA.

Sucede no obstante que, tratándose de la transmisión de unos derechos reales, la condición de “transmitente” y “adquirente” no viene alterada por el modo en que se efectúe la transmisión, ya que tanto si la transmisión es voluntaria (venta, donación, etc.) como si es forzosa (quiebra, ejecución judicial, ejecución notarial extrajudicial, etc.) el transmitente es el titular del derecho real que se cede, con independencia de quién sea la persona u órgano que formalice o documente dicha transmisión. A tal efecto se ha de estimar que el Juzgado se limita a encauzar y formalizar la venta que se impone forzosamente al propietario-deudor, pero no le suplanta como tal cedente si no es en el plano instrumental y documental. En el plano de la transmisión de los derechos reales la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente- adjudicatario, sin que en el intermedio el Juzgado haya detentado en momento alguno la propiedad del inmueble. En otras palabras, la propiedad de la finca no pasa del deudor al Juzgado y de este al adjudicatario, sino que el Juzgado se limita a efectuar la venta de los bienes del deudor “por la fuerza” y a documentar la misma mediante el auto de adjudicación. En definitiva, la suplantación del deudor se limita únicamente a dictar auto de adjudicación en lugar de la escritura de venta que debería realizar el deudor. Ahora bien dicha sustitución en la posición del deudor (que, en el concreto supuesto analizado por el TSJ. de Baleares, condujo a la demandante a argumentar que la transmisión la efectuó el Juzgado) lo es en el plano instrumental o documental, librando el título inscribible en el Registro de la Propiedad, y no en cambio en el plano de la transmisión de los derechos reales.

Por lo que respecta a la cuestión relativa a la consideración de la subasta como una entrega de bienes realizada en el desarrollo de la actividad empresarial del promotor-deudor argumentó en el supuesto de autos analizado por el TSJ. de Baleares la Administración demandante que la discusión no debía centrarse tanto en si la transmisión está o no exenta de IVA sino, por el contrario, en si está o no sujeta a dicho Impuesto. Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 4.º de la LIVA están sujetas al citado Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el

desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Así pues en el presente caso cabría estimar que nos encontramos con una entrega de bienes realizada por empresario a título oneroso, planteándose a tal efecto la duda relativa a si se puede entender que la venta en subasta derivada de un proceso de ejecución de deudas puede entenderse como venta realizada en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Inicialmente la ya citada Sentencia del TS de 10 marzo 1994 interpretó que a la venta en pública subasta de bienes del propio empresario consecuencia de las deudas no puede atribuírsele la condición de venta en el desarrollo de la actividad empresarial. Sin embargo con posterioridad no se dictó un segundo pronunciamiento ulterior en este mismo sentido que permitiera reconocer la existencia al respecto de jurisprudencia.

Desde nuestro punto de vista si se considerase que la intermediación judicial priva a la venta su condición de transmisión realizada en el desarrollo de actividad empresarial quedaría vacío de contenido el art. 8.2.3º de la Ley 37/1992 el cual, a la hora de definir el concepto de “entrega de bienes” a efectos de la sujeción al IVA, señala que también se considerarán entregas de bienes “3º) las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa”. En este sentido si se estimara que la entrega de bienes efectuada en virtud de subasta judicial no está sujeta al Impuesto porque la intervención judicial desnaturaliza el requisito de que se efectúe en el desarrollo de la actividad empresarial cabría plantearse en qué supuestos se aplicaría el citado art. 8.2.3º de la LIVA, ya que en tales casos de transmisiones en virtud de resoluciones administrativas o judiciales nunca habría acto propio de actividad empresarial, haciendo inaplicable dicho precepto.

Cabe estimar por tanto que la actividad empresarial (en este caso de promotor inmobiliario) está integrada tanto por la típica venta voluntaria de pisos para obtener la rentabilidad propia de este negocio, como por la venta forzosa derivada de la necesidad de atender las deudas derivadas de esta misma actividad empresarial, ya que esta actividad no se limita a obtener ingresos, sino que también conlleva la obligación de pagar deudas. Y, en caso de no poderlas atender voluntariamente, ha de soportarse la enajenación forzosa del patrimonio, de manera que las ventas “voluntarias” y las ventas “forzosas” constituyen, en definitiva, las dos caras de la misma actividad empresarial.

Tal y como se ha señalado con anterioridad, habiéndose interpuesto recurso de casación en interés de ley contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares dicho recurso fue resuelto por la STS de 20 de noviembre de 2000, siendo el mismo desestimado por una razón de índole estrictamente procesal consistente en que la Comunidad Autónoma recurrente había formulado una propuesta de doctrina legal excesivamente ambigua y falta de concreción.

A pesar de ello el Alto Tribunal se desmarcó de la tesis defendida con anterioridad en su Sentencia de 10 de marzo de 1994. Así se desprende además del Voto Particular que acompañó al citado pronunciamiento, formulado por el ponente del mismo, y en el que no se esgrimían argumentos contrarios al motivo de desestimación formalmente aducido sino que, por el contrario, los mismos iban dirigidos a intentar demostrar la no sujeción de estas operaciones al IVA.

Debe tenerse presente además a este respecto que tras la aprobación de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se añadió a través del apartado décimo de su art. 5 una nueva Disposición adicional sexta en la LIVA en la que se señaló que en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos del IVA están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del Impuesto, presentando la declaración-liquidación correspondiente e ingresando el importe del Impuesto resultante, así como para efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el art. 20.Dos de la Ley.

Por su parte el Reglamento del IVA señala en su Disposición Adicional Quinta que *“En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa a los que se refiere la Disposición Adicional Sexta de la Ley del Impuesto, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos procedimientos, para expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante, así como para efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado Dos del artículo 20 de dicha Ley”*.

De este modo se establecen como reglas aplicables al ejercicio de tales facultades que en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa a los que se refiere la citada Disposición Adicional Sexta de la Ley 37/1992 los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos procedimientos, para expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del Impuesto, así como para presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar

el importe del Impuesto resultante y para efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el art. 20.Dos de dicha Ley.

tal efecto será necesario que el ejercicio por el adjudicatario de estas facultades se manifieste por escrito ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento respectivo, de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación.

En dicha comunicación se ha de hacer constar, en su caso, el cumplimiento de los requisitos que se establecen por el art. 8 del RIVA para la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias, así como el ejercicio de la misma, quedando el adjudicatario obligado a poner en conocimiento del sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a dicha operación o a sus representantes que ha ejercido estas facultades y remitiéndole copia de la comunicación presentada ante el órgano judicial o administrativo, en el plazo de los siete días siguientes al de su presentación ante aquél.

El ejercicio de esta facultad por el adjudicatario determina que el sujeto pasivo o sus representantes no puedan efectuar la renuncia a las exenciones prevista en el apartado Dos del art. 20 de la LIVA así como tampoco proceder a la confección de la factura en que se documente la operación, incluir dicha operación en sus declaraciones-liquidaciones e ingresar el Impuesto devengado con ocasión de la misma.

Con carácter adicional la expedición de la factura en la que se documente la operación ha de efectuarse en el plazo de treinta días a partir del momento de la adjudicación. Dicha factura debe ser confeccionada por el adjudicatario, haciéndose constar en la misma, como expedidor, al sujeto pasivo titular de los bienes o servicios objeto de la ejecución, y como destinatario de la operación al adjudicatario.

Estas facturas tendrán una serie especial de numeración. El adjudicatario ha de remitir una copia de la factura al sujeto pasivo del Impuesto o a sus representantes en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma. Asimismo el adjudicatario ha de efectuar la declaración e ingreso de la cuota resultante de la operación mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico de las que se regulan en el art. 71.7 del RIVA, remitiendo una copia de la declaración-liquidación en la que conste la validación del ingreso efectuado al sujeto pasivo o a sus representantes en el plazo de los siete días siguientes a la fecha del mencionado ingreso, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

No obstante en el supuesto de que no fuera posible remitir al sujeto pasivo o bien a sus representantes la comunicación del ejercicio de estas facultades así como la copia

de la factura o de la declaración-liquidación por causa no imputable al adjudicatario, dichos documentos habrán de remitirse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el plazo de siete días a contar desde el momento en que exista constancia de tal imposibilidad, indicando tal circunstancia.

A través de la introducción de este conjunto de normas se buscó otorgar respuesta a determinadas cuestiones que se venían planteando tales como que el empresario ejecutado no expidiese la correspondiente factura (impidiendo así al adjudicatario deducirse las cuotas soportadas) o que el sujeto pasivo no renunciase a la exención del IVA en la transmisión de terrenos o en la segunda entrega de edificaciones, viéndose el adquirente obligado a satisfacer el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no pudiendo deducirse la cuota satisfecha. En efecto, el legislador persiguió disipar cualquier eventual duda que pudiera llegar a plantearse acerca de la sujeción a IVA de estas operaciones. Ahora bien ha de quedar claro que la introducción de la citada regulación no significó en ningún caso reconocer que hasta el 1 de enero de 2001 las adquisiciones en subasta no estaban sujetas a IVA (tal y como inicialmente había pretendido el Tribunal Supremo), dado que dicha regulación recogida en la Ley 14/2000 no supuso ninguna innovación en la configuración del hecho imponible del IVA, produciéndose únicamente un reconocimiento por parte del legislador de que él siempre había incluido las ejecuciones judiciales así como la articulación de una serie de medidas dirigidas a facilitar la aplicación del IVA en estos casos.

Este fue, además, el criterio recogido en la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 12 de abril de 2004 la cual, al hilo de la cuestión relativa a cómo incidía la reforma legislativa articulada a través de la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para 2001 en la cuestión objeto de análisis y más precisamente, si la misma tenía algún valor interpretativo sobre las entregas de bienes o adjudicaciones realizadas por medio de subastas celebradas con anterioridad a la entrada en vigor de citada Ley concluyó lo siguiente: “(...) *Es preciso reconocer que la norma no ha modificado tampoco ninguno de los preceptos reguladores del hecho imponible del IVA y del ITP, de manera que -aplicando el mismo canon de razonamiento lógico que se mantuvo por la Sala después de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 marzo 1994- si el hecho imponible se ha mantenido sustancialmente idéntico después de la modificación operada en virtud de la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de orden social para 2001, es claro que dicha modificación no puede sino valorarse como confirmación de que el legislador ha partido de la sujeción al IVA de este tipo de adjudicaciones para introducir una norma que tiende a facilitar la gestión de dicho Impuesto*”.

En definitiva, tratándose de una transmisión de bienes afectos a actividades económicas efectuada mediante subasta pública quiebra la regla general de la repercusión, ya que de forma dispositiva se faculta al adjudicatario para que realice la auto repercusión del Impuesto y lo ingrese cuando no lo haga el sujeto pasivo del IVA.

Ahora bien, tal y como ha puesto de manifiesto GUTIÉRREZ BENGOCHEA<sup>6</sup> dicha situación, excepto para los inmuebles, no se corresponde con la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el IVA, puesto que el deudor seguirá siendo el titular de los bienes que se adjudican en el correspondiente procedimiento judicial o administrativo. En este sentido la Disposición Adicional Sexta del IVA únicamente otorga al adjudicatario la facultad de que actúe en nombre y por cuenta de sujeto pasivo, no atribuyéndole la facultad de auto repercutirse la condición de obligado tributario en la transmisión ejecutiva, con independencia de que pueda retrasar el proceso de adjudicación si no toma la iniciativa en la liquidación del Impuesto.

Para finalizar este análisis de la evolución experimentada por la doctrina jurisprudencial se ha de hacer referencia a la Sentencia del TS de 30 de enero de 2014 la cual, acogiendo al respecto la doctrina elaborada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que analizaremos a continuación, y en virtud de la cual se considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien, afirmó que “existe pues en Derecho Comunitario un concepto económico más que jurídico de la entrega de bienes, de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aún cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades del propietario”.

### III. ALCANCE DE LA JURISPRUDENCIA EMANADA DEL TJUE

Dentro del ámbito de la jurisprudencia comunitaria, en relación con la cuestión relativa a una operación consistente en la entrega de un inmueble en un procedimiento de ejecución forzosa mediante venta en pública subasta a través de un

6 GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., “Régimen fiscal de las transmisiones de inmuebles realizadas a través de procesos de ejecución forzosa: especial referencia a las personas físicas”, ob. cit. (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)). Advierte además el citado autor que “Esta situación se complica cuando el adjudicatario es una persona física que no ejerce una actividad económica puesto que la disposición adicional sexta no alcanza a las personas adjudicatarias de bienes en subasta pública que no son sujetos pasivos del IVA. En este caso, la Administración tendrá que dirigirse obligatoriamente al deudor de los bienes objeto de subasta. No obstante, dada la amplitud en la subjetividad tributaria del IVA es muy frecuente que el adjudicatario tenga la condición de sujeto pasivo de este impuesto, pues bastaría que éste tuviese un inmueble alquilado para que adquiriese la condición de sujeto del IVA por la prestación de un servicio de tracto sucesivo con la intención de obtener un beneficio continuado en el tiempo”.

agente judicial en virtud de la aplicación de una normativa nacional polaca que imponía obligaciones a aquél, y de cara a la delimitación de su responsabilidad tributaria, señaló el TJUE mediante Sentencia de 26 de marzo de 2015 (As. C-499/13), refiriéndose a la naturaleza y finalidad de dicha figura subjetiva establecida en el Derecho polaco, que el sistema de intermediación establecido por la normativa polaca tiene por objeto evitar que el sujeto pasivo, habida cuenta de su delicada situación económica, eluda el pago del IVA. Por tanto la citada normativa nacional quedaba comprendida dentro del ámbito del art. 273 de la Directiva 2006/112/CE, que permite a los Estados miembros, con los límites allí establecidos, y con cierto margen de apreciación, adoptar las medidas necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA. De hecho el citado art. 273 de la Directiva permite adoptar medidas dirigidas a personas que no son sujetos pasivos del IVA, como parecía deducirse de jurisprudencia previa del TJUE.

A continuación argumenta el TJUE que un obligado al pago no puede considerarse un “sujeto pasivo” en el sentido del art. 193 de la Directiva IVA, ni tampoco un supuesto de inversión del sujeto pasivo como el previsto para una situación concursal en el art. 199.1.g) de la Directiva IVA, ya que el agente judicial no “incide” en ninguna facultad ni obligación del sujeto pasivo y se limita a velar por que el importe del IVA correspondiente a una operación similar se abone a la Administración tributaria. Asimismo la norma polaca aplicable no preveía que el agente judicial quedara obligado al pago del IVA de manera solidaria junto con el sujeto pasivo, no tratándose además de un representante fiscal en el sentido del art. 204 de la Directiva. De este modo parece estimar el Tribunal de Justicia de Luxemburgo que el agente judicial no está realizando el hecho imponible de entrega de bienes o prestaciones de servicios, según lo previsto en el art. 193 de la Directiva, no oponiéndose en base a ello la citada legislación a esos arts. 9, 193 y 199.1.g) de la Directiva, que se refieren precisamente a los sujetos pasivos.

Declara por otra parte el TJUE en la citada Sentencia, refiriéndose a este respecto a la derivación de responsabilidad y al necesario respeto al principio de proporcionalidad, que no resulta proporcionada una normativa que responsabiliza a un agente judicial de un comportamiento que no le es imputable personalmente. Según el TJUE, el agente tendría que disponer de medios legales para cumplir su función, sin que su responsabilidad dependa de elementos sobre los que no tiene influencia alguna, incluidas las acciones u omisiones imputables a terceros. En todo caso el Tribunal remite a la apreciación del juez nacional si concurren o no estas circunstancias en este caso.

Desde nuestro punto de vista a la luz de la citada interpretación del Tribunal cabe estimar que allí donde la norma nacional establezca una responsabilidad basada exclusivamente en factores objetivos sin elemento intencional alguno podría no soportar el test de proporcionalidad y ser declarada

contraria al Derecho de la Unión Europea, ya se establezca esa responsabilidad en la normativa específica del IVA o con carácter general.

Por último, el TJUE se pronunció en dicho pronunciamiento sobre el derecho a deducir del agente judicial en relación al principio de neutralidad. Para el Tribunal en el presente caso no resultaba vulnerado el ordenamiento comunitario, ya que conforme a los arts. 206, 250 y 252 de la Directiva comunitaria corresponde al sujeto pasivo presentar la declaración en la que consten tanto el IVA devengado como el IVA soportado deducible y, por tanto, es el sujeto pasivo quien dispone del derecho a deducir. El TJUE no considera que el agente judicial sea un sujeto pasivo por lo que no tiene derecho de deducción. En caso de que resulte un ingreso superior el sujeto pasivo podrá obtener de la Administración tributaria la devolución de lo pagado en exceso. Destaca no obstante a nuestro juicio el hecho de que el TJUE no se pronuncie sobre qué es lo que ocurre en las relaciones tributarias entre el sujeto pasivo y el agente judicial que actúa como intermediario y como responsable, no entrando a discernir si el principio de neutralidad obliga a que el responsable disponga de una acción de regreso frente al sujeto pasivo, ya sea en el ámbito civil o en el tributario.

#### IV. ANÁLISIS DE LA RECIENTE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Mediante Resolución de 17 de marzo de 2015 el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) procedió a estimar unas reclamaciones económico administrativas interpuestas contra varios Acuerdos de la AEAT relativos a una denegación de solicitud de rectificación de autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010, procediendo a anular los actos administrativos impugnados y declarando que el devengo de la adjudicación de bienes efectuada en subasta judicial derivada de un procedimiento de ejecución hipotecaria se produce con el decreto de adjudicación, salvo que se acredite que la puesta a disposición del bien se ha producido en otro momento, correspondiendo la carga de la prueba a quien beneficie la acreditación de dicha circunstancia.

Como es sabido con carácter general al objeto de entrar a determinar cuándo se produce el devengo de una operación (y, por tanto, en qué trimestre debió repercutirse e ingresarse el IVA) se ha de determinar cuándo se transmiten las fincas hipotecadas. Tradicionalmente el TEAC ha venido considerando en relación con la cuestión relativa a la transmisión de la propiedad en los procedimientos de ejecución forzosa que dicha transmisión de la propiedad se produce con el decreto judicial de adjudicación, que recoge el remate y la adjudicación, y demás datos requeridos. Dicho criterio se halla confirmado además por

la actual redacción de la Disposición Adicional Quinta del Real Decreto 1624/1992 el cual, al tratar los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, señala expresamente que el devengo se sitúa en la fecha en que se dicta el decreto de adjudicación. Y a pesar de que, por lo que se refería al presente caso planteado, dicha redacción no estaba vigente en el ejercicio objeto de examen, estima el TEAC que tampoco puede considerarse un cambio de criterio sino una concreción, ya que anteriormente sólo se especificaba que el plazo para expedir factura era de treinta días a partir del momento de la adjudicación, sin establecer cuándo se producía esta adjudicación. En cambio la vigente redacción aplicable concreta cuándo ocurre esto, situando el devengo en el decreto de adjudicación.

En los concretos expedientes objeto de análisis por parte del TEAC la reclamante inicialmente consideró que el devengo de la operación se producía en el cuarto trimestre, no indicando nada acerca de la fecha así como tampoco si se derivaba del expediente, pretendiéndose posteriormente modificar este devengo y situarlo en el tercer trimestre. A tal efecto se aportaban diversos documentos correspondientes todos ellos al tercer trimestre, y relativos a: Diligencia de Ordenación del Secretario Judicial, de fecha 25 de mayo de 2010, por la que se confería al ejecutante la administración y posesión interina de los bienes inmuebles hipotecados, de acuerdo con lo establecido en el art. 690 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; Decreto del Juzgado, de 8 de septiembre de 2010, por el que se aprobaba la adjudicación de los bienes subastados a favor del ejecutante; y Diligencia de Ordenación del Secretario Judicial de fecha 20 de septiembre de 2010, en la que se indicaba quien había resultado adjudicatario de los inmuebles, ordenándose que se facilitase a la adjudicatario un testimonio de la resolución firme de fecha 8 de septiembre de 2010 por la que se le adjudicaban los bienes, que le sirva de título y liquidación del ITPyAJD.

Pues bien a la vista de lo expuesto, así como de los documentos aportados, el TEAC situó el devengo del Impuesto en la fecha del Decreto de Adjudicación (8 de septiembre de 2010) o bien, a más tardar, en la fecha de notificación de este Decreto, que no constaba en el expediente, a pesar de lo cual la Diligencia de 20 de septiembre reconocía la firmeza del Decreto, por lo que necesariamente se habría notificado antes. A partir de dicho momento, situado en el tercer trimestre, habrían de admitirse las alegaciones y situar el devengo de la operación en el tercer trimestre.

En consecuencia, si bien la recurrente consideró que el devengo de la operación se había producido en el cuarto trimestre del ejercicio, pretendiendo posteriormente modificar dicho devengo y situarlo en el tercer trimestre, concluyó el TEAC que para determinar cuándo se produce el devengo de la operación (y, por tanto, en qué trimestre debió repercutirse e ingresarse el IVA) debe determinarse

cuándo se transmiten las fincas hipotecadas, lo que en el presente caso sucedió en la fecha del Decreto judicial de adjudicación, salvo que se acreditara que la puesta a disposición del bien se produjo en otro momento, correspondiendo la carga de la prueba a quien beneficie la acreditación de dicha circunstancia. Y, teniendo en cuenta dicho dato, el devengo del Impuesto en este caso se ha de situar en el tercer trimestre, debiendo admitirse la solicitud de rectificación.

Se ha de aludir además a este respecto a la Resolución de 16 de julio de 2015, a través de la cual declaró el TEAC que cuando en un procedimiento de ejecución hipotecaria la subasta se declara desierta y el propietario, con posterioridad, solicita la adjudicación de las fincas por el 50% del valor en calidad de ceder el remate a un tercero procediéndose finalmente a aprobar la adjudicación a favor del cesionario, la transmisión es directa desde el propietario al cesionario. En el concreto supuesto analizado por el TEAC a través de la citada Resolución se admitía que el propietario actuaba como empresario o profesional en la venta de las fincas.

Y, tratándose de entregas de terrenos con edificaciones en curso de construcción, su entrega se encontraba sujeta y no exenta de IVA. Según constaba además en el Decreto de adjudicación, la subasta tuvo lugar sin efecto por falta de licitadores, concediéndose al ejecutante la facultad de pronunciarse sobre la adjudicación de las fincas al amparo del art. 671 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC). Por su parte la entidad bancaria solicitó que se le adjudicaran las fincas por el 50% del valor de tasación, en calidad de ceder el remate a un tercero. Meses después compareció la ejecutante al objeto de ceder el remate al cesionario, aprobándose la adjudicación a su favor.

En opinión del TEAC resulta necesario a este respecto poner en relación el art. 647.3 de la LEC y el art. 20 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD, de manera que para considerar que existe una sola transmisión del ejecutado al cesionario es necesario que el ejecutante haga postura (es decir, muestre su intención de resultar adjudicatario del bien), ya sea formulando postura en la propia subasta o bien postura solicitando la adjudicación después de ésta y por los importes permitidos en el art. 671 LEC, reservándose en dicho instante la facultad de ceder el remate a un tercero.

Ello es lo que se deriva del Decreto de adjudicación, único documento del procedimiento de ejecución hipotecaria que en el concreto supuesto de autos constaba en el expediente y a través del cual se detallaba que la entidad bancaria, cuando solicitó la adjudicación por el 50% del valor de tasación, lo hizo en calidad de ceder el remate a un tercero.

## V. REFLEXIONES FINALES

Si bien la operación de transmisión de bienes mediante subasta pública constituye un supuesto del hecho imponible del ITPyAJD, ello no obsta para que, en determinados supuestos, las transmisiones de bienes a través de subasta pública tributen por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Con motivo de la transmisión de bienes efectuada a través de un proceso de ejecución forzosa se producirá la aplicación del ITPyAJD siempre que los bienes estén afectos al patrimonio del deudor y que éste no desarrolle una actividad económica. Cumpliéndose ambos requisitos la condición de sujeto pasivo recaerá en el adjudicatario del bien en la subasta pública.

En cambio, siendo embargados los bienes de una sociedad mercantil o un bien de una empresa cuyo titular lo sea una persona física con el fin de satisfacer deudas y obligaciones contraídas por la empresa en el ejercicio de su actividad económica, o bien tratándose de elementos patrimoniales que pertenecen al patrimonio empresarial y que resultan sometidos a un procedimiento de ejecución forzosa, judicial o extrajudicial aquellas adjudicaciones de bienes que se realicen deberán estar sujetas al IVA. Así las cosas, siendo ejecutados los bienes de una sociedad mercantil o de un empresario se originarán entregas de bienes realizadas por empresarios a título oneroso, con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de una actividad empresarial, debiendo estimarse en el desarrollo de una actividad empresarial las entregas de bienes realizadas por las sociedades mercantiles así como también las transmisiones o cesiones de bienes y derechos a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto<sup>7</sup>.

Con carácter general en las subastas judiciales de bienes inmuebles primero se remata el bien en la subasta; luego, se aprueba el remate; una vez consignado el precio en su totalidad, el secretario dicta el decreto de adjudicación, que se notifica a las partes; a continuación procede el secretario a expedir el testimonio del art. 674 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; y, por último, dicho testimonio se notifica y entrega a la parte.

En este sentido existe abundante jurisprudencia en cuanto a la transmisión de la propiedad en los procedimientos de ejecución forzosa, siendo el criterio mayoritario (y el adoptado también por el TEAC) que la transmisión de la propiedad se produce con el decreto judicial de adjudicación. Es este decreto, que recoge el remate y la adjudicación, y demás datos requeridos, el que produce el efecto traslativo del dominio.

Esta postura se ve confirmada además por la redacción actual de la Disposición Adicional Quinta del Real Decreto

1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del IVA que, al tratar los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, señala expresamente que el devengo se sitúa en la fecha en que se dicta el decreto de adjudicación.

Estimamos que con motivo de una transmisión producida en los procedimientos de ejecución hipotecaria la transmisión la efectúa el propietario y no el Juzgado, por lo que la sujeción a IVA vendrá determinada por el carácter con que actúe el transmitente. A tal efecto habrá una transmisión única si la postura se hace en calidad de ceder, ya sea postura en la subasta o solicitud de adjudicación directa, siendo lo relevante que la reserva de la posibilidad de ceder el remate se formule en el mismo momento en que se manifieste por el ejecutante (único sujeto que tiene la posibilidad de formular postura en calidad de ceder) su intención de quedarse con la finca. Sólo en el caso en que se adjudique el bien en subasta al ejecutante sin que manifieste que lo hace en calidad de ceder o si, tras una subasta desierta, solicita la adjudicación sin reservarse la opción de ceder y, con posterioridad, realiza la cesión del remate<sup>7</sup>, será cuando se consideren producidas dos transmisiones. Y resulta correcta la expedición de factura por parte de la sociedad al cesionario por la transmisión efectuada, debiendo repercutir IVA por la misma, y estando obligado el cesionario a soportar esa repercusión.

De cualquier manera, una vez que se haya producido el acto administrativo o judicial aprobatorio del remate

<sup>7</sup> Esta cesión del remate en la subasta pública constituye un contrato oneroso por el cual el acreedor adjudicatario cede el derecho a otra persona denominada cesionario para que sea el adquirente final del bien que ha sido sometido a ese procedimiento de ejecución forzosa. La entidad financiera no llega a ser titular del inmueble hipotecado, sino que la adjudicación se efectúa a favor del cesionario del remate, que paga el importe de la adjudicación, cobrando su crédito el banco con cargo a la cantidad entregada por el cesionario. Si el acreedor cede el bien después de celebrada la subasta se producirán dos transmisiones, a saber, la transmisión que el deudor realiza a través de la subasta pública al acreedor adjudicatario (en la que la base imponible coincide con el valor de adjudicación sin posibilidad de comprobación por parte del órgano tributario) y la derivada de un contrato oneroso de compraventa que, en el caso de que lo que se transmite sea un inmueble, estará sujeta al gravamen por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, existiendo la posibilidad de que el valor de adquisición sea comprobado cuando éste no coincida con el real del inmueble. Y en el supuesto de que el acreedor adjudicatario cediese el derecho de remate a un tercero en el mismo momento de la subasta y ante el secretario judicial habría de considerarse que sólo ha existido una transmisión, que será la que realice el deudor al cesionario, quedando integrada la base imponible del gravamen por el valor de adjudicación sin que exista por parte del órgano tributario correspondiente la posibilidad de comprobar el valor de adjudicación. Téngase presente no obstante a este respecto que las transmisiones pueden quedar sujetas y gravada por el IVA cuando los bienes subastados estén afectos a una actividad económica, en el supuesto de que el acreedor adjudicatario ceda el derecho de remate al cesionario, lo que daría lugar a una prestación de servicio sujeta y no exenta del IVA. Coincidimos en este sentido con GUTIERREZ BENGÓECHEA, M., "Régimen fiscal de las transmisiones de inmuebles realizadas a través de procesos de ejecución forzosa: especial referencia a las personas físicas", ob. cit. (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)) cuando precisa que "Hay que diferenciar dos operaciones sujetas al IVA; en primer lugar habría una entrega de bienes cuyo transmitente es el deudor de los bienes subastados hacia el adjudicatario final que coincide con el cesionario del remate. En segundo lugar, se realiza una prestación de servicio que el acreedor realiza a favor del adjudicatario final por la cesión del remate".

se devengará el IVA y el adquirente tendrá que autorrepercutirse el IVA, si bien tratándose de un empresario el adjudicatario podrá deducirlo en sus autoliquidaciones trimestrales. Y si el adquirente lo fuese una persona física que no realizase una actividad económica, el IVA repercutido por el deudor aumentaría el valor de adquisición del bien inmueble adquirido.

Por su parte quedando la adquisición sujeta al ITPyAJD con independencia de quien sea el adjudicatario del bien subastado, el Impuesto incrementará el valor de adquisición del inmueble adjudicado y habrá que presentar la correspondiente autoliquidación en el plazo de 30 días desde que se transmite el bien.

No obstante, tratándose de un empresario que adquiriese el bien inmueble podrá solicitar la renuncia a la exención del IVA en los términos establecidos en el art. 22.Dos de la LIVA.

Así las cosas siendo adquirida una vivienda mediante el procedimiento de subasta judicial de cara al cálculo de la base imponible del ITPyAJD en la Modalidad de TPO habrá que recurrir en primer lugar a la regla general que esta-

blece el art. 10 del TRLITPyAJD, en virtud de la cual ésta se constituye por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda y de la que sólo se permite deducir aquellas cargas que disminuya el valor real del bien y ninguna deuda sin excepción de las garantizadas con prenda o hipoteca. Cabe señalar además que el Reglamento del ITPyAJD añade diversas normas específicas para el supuesto de que la transmisión del bien se produzca en virtud de subasta pública, por las que expresamente se determina que en las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición. En este sentido señala el art. 39 del citado Reglamento que “En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición”.

En conclusión, la base imponible del tributo por un bien subastado vendrá determinada por el valor de adquisición constituido por el precio de remate, sin tener en consideración el valor de las cargas en las que el interesado se subrogue.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 9 de mayo de 2017.

**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS..... 15**

• Renuncia a la exención del IVA.....	15
• Art. 108 de la Ley del Mercado de Valores. No concurrencia de ánimo de elusión.....	15
• Adquisición de una finca por usucapión.....	15
• Aplicación de la norma de valoración de inmuebles en Andalucía.....	16
• Resolución de escritura de compraventa.....	16
• Donación de vivienda y subrogación en préstamo hipotecario.....	17
• Escritura de división horizontal y declaración de obra nueva.....	17
• Escritura de extinción y cancelación de condición resolutoria.....	17
• Inexistencia de duplicidad impositiva por la existencia de dos hechos imponibles diferentes: ampliación del préstamo hipotecario y distribución de responsabilidad hipotecaria.....	18
• Redistribución de responsabilidad hipotecaria que coincide con la ampliación de préstamo hipotecario.....	18
• Escritura de compraventa con subrogación en el préstamo con garantía hipotecaria y constitución de fianza.....	18

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES..... 20**

• Inclusión de plazas de garaje en IA masa hereditaria.....	20
• Carácter ganancial de un edificio construido sobre fincas gananciales y privativa.....	20
• Prueba de deducibilidad de deudas.....	20
• Presentación fuera de plazo fundamentada en la muerte violenta del causante.....	21
• Transmisión de la vivienda habitual antes de 5 años desde la sucesión.....	21
• Depósito bancario a nombre de la causante pero cantidades aportadas por los herederos.....	22
• Cuantificación del ajuar doméstico.....	22
• Ius delationis.....	22
• Exceso de adjudicación derivado de unas pólizas de seguro de vida.....	23
• Extinción del usufructo y consolidación del dominio.....	23
• Reducción por transmisión de empresa familiar. Gratuidad por el desempeño del cargo de administrador.....	23

**PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO..... 24**

• Potestad para dictar liquidaciones tributarias.....	24
• Procedimiento de inspección precedido por una comprobación limitada.....	24
• Comprobación de valor.....	24
• Motivación de la valoración de inmueble insuficiente.....	25
• Motivación de la valoración de inmueble insuficiente.....	25
• Interposición de recurso de reposición fuera de plazo.....	26
• Procedencia del procedimiento inspector tras una previa comprobación de valores.....	26
• Motivación de un expediente de comprobación de valor.....	26

## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

### RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2017

La cuestión litigiosa se ciñe a determinar si las compraventas de cuatro fincas rústicas, siendo la vendedora una sociedad y la compradora otra mercantil, habían sido o no operaciones sujetas (y no exentas), al Impuesto sobre el valor añadido. Las fincas transmitidas se encontraran arrendadas a la fecha de la compraventa.

La renuncia a la exención sólo sería factible calificando el arrendamiento concertado como de industria. Todas las apariencias llevan a la conclusión de que el arrendamiento suscrito lo era de fincas rústicas (no de industria o negocio) lo que lleva a concluir que el destino previsible de los bienes era el arrendamiento prevenido en el artículo 20.Uno.23ª, letra a), dando lugar a una operación exenta y, por ende, inhábil para sustentar la renuncia a la exención que hubiera excluido el gravamen de la operación de adquisición en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.

### ART. 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES. NO CONCURRENCIA DE ÁNIMO DE ELUSIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de mayo de 2017

El recurrente señala que en las diversas redacciones que se han dado al art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, las interpretaciones que sobre el mismo se han mantenido y, especialmente, la exigencia a partir de la reforma operada en dicho artículo por la Ley 7/2012, de que concurra un ánimo de eludir el pago de los tributos; todo ello determina, a su entender, que no proceda la liquidación del impuesto.

El Tribunal Supremo, con base en un previo pronunciamiento del TJUE, ha considerado que no es exigible una intención defraudatoria para exigir el pago del impuesto conforme a la redacción dada antes del año 2012 y que ello no lesiona los derechos constitucionales contenidos en los arts. 14 y 31 de la Constitución. Es procedente la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque no exista intención alguna de defraudar en la operación concertada por no recoger la norma aplicable ninguna previsión al respecto.

El hecho de que con el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores se intentase evitar el fraude no significa que siempre que dicho precepto se aplique lo sea partiendo de la premisa de que el mismo concurre, por lo que no es preciso que exista o se acredite tal elemento, siendo suficiente con que, como sucede en este caso, se cumplan los requisitos que la norma taxativamente establece.

La modificación del art. 108 LMV por la Ley 7/2012, que se cita por el demandante no es aquí aplicable, pues es posterior a la fecha del hecho imponible del Impuesto de que se trata.

### ADQUISICIÓN DE UNA FINCA POR USUCAPIÓN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5 de abril de 2017

La cuestión controvertida se centra en determinar si la adquisición de una finca por prescripción adquisitiva o usucapión, se entiende o no sujeta al ITP. Los recurrentes alegan que no concurre el hecho imponible que justifica la liquidación, dado que falta la traslación del dominio y la nota de onerosidad. Asimismo, hacen constar que la sentencia que declara el dominio de la propiedad adquirida por usucapión, declara la existencia de una situación jurídica preexistente pero ni da, ni quita nada.

El reconocimiento de dominio determina el hecho imponible del ITP y, en el presente caso, este reconocimiento se lleva a cabo a través de la sentencia que reconoce a la causante (madre de los recurrentes) el derecho de propiedad de pleno dominio de una finca.

Evidentemente era un derecho que ya ostentaba la misma y que no adquirió de nadie por contraprestación alguna pero no cabe duda que necesitaba de dicho reconocimiento para obtener el título adquisitivo y poder inscribirlo a su nombre en el Registro de la Propiedad. En consecuencia, la sentencia que declara la propiedad de la finca registral reseñada es un reconocimiento de dominio que constituye hecho imponible sujeto a tributación del ITP de conformidad con el art 7.2 D) de la Ley del ITPAJD.

No habiendo transcurrido el término previsto en el art. 66 de la LGT desde la fecha del hecho imponible (reconocimiento del dominio por sentencia) hasta que se efectúa la liquidación, no se ha producido tampoco la prescripción.

## **APLICACIÓN DE LA NORMA DE VALORACIÓN DE INMUEBLES EN ANDALUCÍA**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 25 de abril de 2017**

Se gira una liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en base a un expediente de comprobación de valores, devengado con motivo de la adquisición de un inmueble.

La resolución del TEARA, confirmó el expediente de comprobación de valores, argumentando que el órgano de gestión tributaria acudió, como medio de comprobación del valor del bien transmitido, a un registro oficial, cual es, el catastro inmobiliario, y le aplicó el coeficiente corrector de la localidad en que se encontraba fijado por la Orden de 18 de diciembre de 2008, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía de conformidad con la Ley 10/2002, por la que, en esta Comunidad Autónoma, se establecen normas en materia de Tributos Cedidos y otras Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras, y, en particular al mandato del artículo 23.2 de la citada Ley.

La recurrente discrepa de la resolución impugnada aduciendo que el bien adquirido estaba destinado al servicio de transporte por lo que de acuerdo con el artículo 3.1 de la citada Orden se encuentra exceptuada ya que cuando describe los usos y menciona el de las industrias, exceptúa expresamente las industrias fabriles y servicios de transporte.

Esa circunstancia queda acreditada, más lo que la norma invocada precisa es que a la fecha de la adquisición ese bien de uso industrial estuviera dedicado realmente al servicio de transporte.

No que en algún momento anterior sí lo estuviera, sino que la vinculación de la nave con ese servicio ha de ser en el momento del devengo del Impuesto que es el de la transmisión pues la Sala no considera que la exclusión de la aplicación de los coeficientes para la comprobación del valor pueda predicarse de cualquier transmisión efectuada de una nave que en algún momento hubiera servido de base al servicio de transporte.

## **RESOLUCIÓN DE ESCRITURA DE COMPRAVENTA**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 13 de junio de 2017**

Se formaliza en escritura pública la compraventa de una finca rústica. Posteriormente, en escritura pública se recogía que las partes vendedora y compradora, pensaban que la finca con la referencia catastral indicada en la primera escritura de compraventa y que era el objeto de transmisión, pero no era así, y ello porque la finca descrita y transmitida fue otra colindante que formaba parte de la catastrada bajo otra referencia. Además, que también pensaban que lo ocurrido constituía claramente un error en el objeto de la compraventa, siendo por lo que mostraron su deseo de resolver la compraventa inicialmente efectuada.

Para la Sala, ha de tenerse en cuenta que el artículo 57 del Real Decreto Legislativo 1/1993 dispone, en relación con la devolución del impuesto, que el derecho a la devolución se anuda a la declaración o reconocimiento de que tuvo lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato.

Esa declaración o reconocimiento se exige normativamente que se produzca sea en sede administrativa o sea en sede jurisdiccional. Y la norma precisa también que si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna; que si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación; y que como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

El presente caso no está cubierto por las reglas relativas a la devolución del impuesto que se acaban de reflejar, sin embargo, además, se ha desenvuelto sin haberse ni siquiera presentado la autoliquidación por la compraventa formalizada en la primera escritura pública de compraventa. En tales condiciones, la supuesta resolución de la compraventa mediante posterior escritura no debía dejar de llevar a la Inspección de la liquidación del impuesto.

## **DONACIÓN DE VIVIENDA Y SUBROGACIÓN EN PRÉSTAMO HIPOTECARIO**

**Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 20 de abril de 2017**

El objeto es el tratamiento fiscal de las operaciones formalizadas en la escritura pública de donación de vivienda, subrogación en préstamo y novación de préstamo vivienda de fecha 27-12-2010. La parte actora considera que la única operación gravada es la donación que realizan los donantes del bien inmueble, debido a que la parte donante se subroga en el préstamo hipotecario que grava la vivienda. Frente a ello, la Administración tributaria considera que existen dos operaciones gravadas. La primera de ellas es la donación gravada en el Impuesto sobre Donaciones y la segunda es la subrogación de las responsabilidades derivadas de la hipoteca que es calificada como una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas y que se subsume en el artículo 7.2.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993.

Para el tribunal, la parte que se subroga en el préstamo hipotecario no es la parte donante sino que es la parte donataria. La operación formalizada en la escritura pública se subsume en el artículo 7.2.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, que incluye expresamente las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

## **ESCRITURA DE DIVISIÓN HORIZONTAL Y DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de junio de 2017**

La Empresa Municipal de la Vivienda otorgó escritura de declaración de una nueva y constitución de finca en régimen de propiedad horizontal. La promotora inmobiliaria presentó copias de la mencionada escritura ante la Comunidad de Madrid, acompañando modelo 601 en el que se liquidaba el ITPyAJD.

En dicha autoliquidación se acogía la interesada a la exención prevista artículo 45.1.B.12 del RDL1/1993 por estar en trámite de aprobación de la cédula de calificación como viviendas de protección oficial. El artículo 45.1.B 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declara "están exentas.... las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados....."

La resolución recurrida considera que no es aplicable la sanción al incumplir el requisito de precio máximo de venta por metro<sup>2</sup> útil.

En la demanda se sostiene que no se da el hecho imponible porque ni la declaración de obra nueva ni la división horizontal entran en el supuesto del artículo 31.2 del Texto Refundido, que alude a actos o contratos como supuestos que modifican facultades del dominio o de cualquier derecho real; y en este caso, no suponen una transmisión (mutación) en sentido amplio, ni su objeto es cantidad o cosa valuable.

Para la Sala, la parte recurrente, que presentó la autoliquidación, viene a contravenir sus propios actos argumentando que no se da el hecho imponible por las razones antes expuestas. La interpretación de la recurrente de que, pese a la literalidad del art. 31.2 del Real Decreto legislativo 1/1993, el IAJD grava exclusivamente contratos y no actos, no se acomoda a la regulación del tributo. El art. 28 contempla como hechos imponibles las escrituras, actas y testimonios notariales, documentos que soportan no solo contratos, sino también otros negocios jurídicos.

En definitiva, este documento público (formalizado en escritura pública y acta notarial) genera un procedimiento de gestión tributaria en la medida que es inscribible en el registro de la propiedad, evaluable económicamente y produce efectos jurídicos, de conformidad con lo establecido en el art. 31 del Decreto Legislativo 1/1993 y, por tanto, ambos actos jurídicos (escritura de división horizontal y declaración de una obra nueva) están sujetos al ITPAJD en su modalidad de tributación como Actos Jurídicos Documentados.

## **ESCRITURA DE EXTINCIÓN Y CANCELACIÓN DE CONDICIÓN RESOLUTORIA**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de mayo de 2017**

Mediante escritura de extinción y cancelación de condición resolutoria establecida en escritura, la reclamante vendía a una sociedad una finca y se pactaba condición resolutoria en garantía del pago del precio aplazado.

En la escritura de extinción y cancelación de condición resolutoria se hace constar que la sociedad renuncia, deja sin efecto, cancela y extingue totalmente, la condición resolutoria que garantizaba el pago, si bien, dicho precio aplazado sigue pendiente de pago, manteniéndose y quedando subsistentes todas las condiciones. Asimismo, se indica que dicha escritura no supone carta de pago, sino únicamente la liberación de la garantía referida.

La citada escritura se presentó ante la Administración tributaria, no ingresándose cantidad alguna. A la vista de la documentación presentada la Oficina Liquidadora giró liquidación.

La actora alega que no se han inscrito en el Registro de la Propiedad ni la condición resolutoria ni la extinción y cancelación; la Escritura documenta el acuerdo de no constituir condición resolutoria en el futuro, por lo que no es inscribible; y que la recurrente no es el sujeto pasivo puesto que lo es el comprador y beneficiario de la Escritura.

Para la Sala, la escritura por la que se conviene la renuncia y cancelación de condición resolutoria establecida en garantía del pago aplazado del precio de una compraventa, es inscribible de conformidad con lo dispuesto en el art. 2 de la Ley Hipotecaria. De manera que al ser inscribible y contener cosa evaluable, al no tributar en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de Transmisiones Patrimoniales, ha de hacerlo en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados. Aun cuando el art. 11 de la Ley Hipotecaria se refiera a la inscripción de estas cláusulas, desde el punto de vista tributario no se exige que efectivamente hayan sido objeto de inscripción registral, sino que basta con que sean susceptible de acceder a un registro público para quedar gravadas en el Impuesto, como sucede en el caso que se enjuicia.

### **INEXISTENCIA DE DUPLICIDAD IMPOSITIVA POR LA EXISTENCIA DE DOS HECHOS IMPONIBLES DIFERENTES: AMPLIACIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO Y DISTRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 7 de abril de 2017**

En una escritura se contienen dos convenciones diferentes: una, por ampliación del préstamo hipotecario y otra, por distribución del mismo entre los elementos independientes resultantes de una declaración de obra nueva y división horizontal proyectada sobre la parcela sobre la que se constituyó la primitiva hipoteca.

Respecto a la compatibilidad de ambas figuras tributarias, el art. 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de diciembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD dispone que "a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

Ninguna duda ofrece la obligación de las mismas de tributar por el ITPAJD, en su modalidad de AJD, porque reúnen los requisitos establecidos en el art. 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993, al tratarse de primeras copias de escrituras públicas, de contenido evaluable, referidas a actos inscribibles en el Registro de la Propiedad y no sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al resto de modalidades del ITP.

No se produce, por tanto, duplicidad impositiva pues existen dos hechos imponibles diferentes (ampliación del préstamo hipotecario y distribución de responsabilidad hipotecaria)

### **REDISTRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA QUE COINCIDE CON LA AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 7 de abril de 2017**

La controversia consiste en determinar cómo debe tributar el documento notarial de referencia en el que se formaliza una ampliación del préstamo hipotecario y la distribución de la responsabilidad de una hipoteca anteriormente constituida.

La ampliación del préstamo hipotecario tributa como constitución del derecho en la parte en que se amplía y el hecho imponible derivado de la constitución de hipoteca (que en tal concepto tributa la ampliación de la misma) absorbe la distribución de responsabilidad que es inherente a la propia constitución hipotecaria. En consecuencia, en los supuestos de redistribución de responsabilidad hipotecaria que coincide con la ampliación de préstamo hipotecario, la base del impuesto en concepto de redistribución será la derivada del préstamo originario, que es realmente la que se distribuye, pero sin incluir la parte ampliada.

En el presente caso, proceden dos liquidaciones por AJD: una, en concepto de ampliación de préstamo hipotecario siendo su base la responsabilidad hipotecaria correspondiente al segundo préstamo y otra, en concepto de redistribución hipotecaria correspondiente a la responsabilidad hipotecaria del primer préstamo.

### **ESCRITURA DE COMPRAVENTA CON SUBROGACIÓN EN EL PRÉSTAMO CON GARANTÍA HIPOTECARIA Y CONSTITUCIÓN DE FIANZA**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 5 de abril de 2017**

La cuestión de fondo viene determinada por la existencia o no de hecho imponible y, por tanto, su sujeción a la modalidad tributaria de Actos Jurídicos Documentados, de aquellas escrituras de compraventa con subrogación en un préstamo con garantía

hipotecaria, además de fianza. Si estamos ante una operación escriturada de compraventa con subrogación en el préstamo con garantía hipotecaria y constitución de fianza, si se produce por el mecanismo de la subrogación, produciendo los efectos propios de una novación contractual, con establecimiento simultáneo de garantías, manteniendo la hipotecaria por subrogación y constituyendo la fianza en el nuevo contrato de préstamo, de conformidad al artículo 15.1 de la Ley 1/1993, existirá un solo hecho imponible gravado de forma unitaria como un préstamo, sujeto a ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, pero en forma alguna tributará por el impuesto pretendido por la Administración, pues se cumple la condición de simultaneidad en la concesión del préstamo y en la constitución de garantías impuesta por el artículo 25 del Reglamento del ITP y AJD, reforzando con ello la posición del acreedor, siendo indiferente a tales efectos que la fianza se constituyera con posterioridad al préstamo.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### INCLUSIÓN DE PLAZAS DE GARAJE EN LA MASA HEREDITARIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de junio de 2017

Se alega por el contribuyente la inclusión errónea de una serie de plazas de garaje en el inventario de bienes de la herencia en el acta de Inspección de la que deriva la liquidación impugnada. Tales bienes no fueron incluidos por el sujeto pasivo en su declaración y han sido incluidos por la Inspección en razón a su titularidad catastral por el causante.

Para la Sala, con la nota simple registral aportada por el sujeto pasivo ha acreditado que el Ayuntamiento es el único propietario de estas plazas de garaje. Frente a ello, nada dice la Abogacía del Estado, limitándose la Comunidad de Madrid a afirmar en su escrito de contestación a la demanda que "las plazas de garaje están referenciados en las escrituras aportadas, sin que se haya documentado su indebida inclusión", pero no precisa en qué escrituras está documentada la propiedad por el causante de dichas plazas de garaje.

Al contrario, en el acta levantada por la Inspección consta que estas plazas de garaje no fueron incluidas en la declaración presentada por el sujeto pasivo ya que ningún valor declarado tienen asignado.

Por tanto, esta alegación debe ser parcialmente estimada debiendo eliminarse de la masa hereditaria estas tres plazas de garaje.

### CARÁCTER GANANCIAL DE UN EDIFICIO CONSTRUIDO SOBRE FINCAS GANANCIALES Y PRIVATIVA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de junio de 2017

Sobre dos fincas que tenían carácter ganancial, se agruparon con una privativa y en el solar resultante se construyó un edificio de viviendas y locales. Por esta razón, al ser dos de las parcelas agrupadas de carácter ganancial, considera el actor que los inmuebles resultantes deben ser considerados gananciales en los solares sobre los que se ha construido el edificio y que supone una disminución en el importe asignado a la masa hereditaria. Para fundamentar esta alegación se aporta con la demanda nota simple registral de la finca, escritura de agrupación de fincas, declaración de obra nueva y división horizontal y nota simple registral de la finca que resulta de la agrupación.

Para el Tribunal, aunque entienda acreditado con la documentación aportada por la actora que dos de las fincas fueran gananciales y que al amparo del art. 1359 CC el edificio sobre ellas construido tenga carácter parcialmente ganancial al ser gananciales dos de las tres parcelas sobre las que fue edificado, no puede tener por acreditado en qué proporción sea ganancial el edificio.

### PRUEBA DE DEDUCIBILIDAD DE DEUDAS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de mayo de 2017

Se plantea únicamente si eran deducibles las deudas que obraban en la certificación emitida por el Banco de Santander, certificación que fue aportada por la heredera. El TEAR desestimó la reclamación económico administrativa al considerar que la certificación del Banco de Santander no era suficiente para acreditar la existencia de la deuda y no quedaba acreditado fehacientemente la existencia de los procesos de ejecución hipotecaria y judiciales que justifiquen el incremento de dichas deudas, en el importe correspondiente a gastos y costas e intereses, además consideraba que el devengo de los intereses es imputable al impago de los herederos por lo que procedía la deducción.

Para la Sala, en la vía judicial se han aportado además testimonio de los procedimientos judiciales seguidos, autos de ejecución hipotecaria del Juzgado de Primera. Todos los procedimientos judiciales se iniciaron antes de la muerte de la causante y se dirigían contra ella y a la luz de la literalidad de la certificación del Banco Santander, no cabe sino concluir que al momento de la muerte de la causante la propia causante adeudaba las cantidades discutidas al Banco Santander, además las costas y gastos judiciales originados en el proceso son deudas de la causante.

## **PRESENTACIÓN FUERA DE PLAZO FUNDAMENTADA EN LA MUERTE VIOLENTA DEL CAUSANTE**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de mayo de 2017**

Impugna la recurrente la resolución del TEAR que confirmó la liquidación del recargo por presentación fuera de plazo, más intereses de demora, de la autoliquidación del impuesto de sucesiones devengado por el fallecimiento de D. Luis Miguel el 23 de enero de 2011. La actora expone en la demanda que el causante vivía solo y alejado de la familia y falleció de muerte violenta, víctima de un asesinato o de un robo con homicidio, dando lugar a las diligencias previas que se tramitaron ante el Juzgado de Instrucción. Dado el secreto sumarial, los causahabientes no pudieron personarse en las actuaciones hasta que fue dictado auto de declaración de herederos el 14 de diciembre de 2011, por lo que no disponían de una mínima información sobre los bienes y demás circunstancias de la herencia.

Esta situación se agravó por la imposibilidad de acceder al domicilio del fallecido para recabar la necesaria información hasta el mes de enero de 2013, en que fueron facilitadas las llaves de la vivienda por el Juzgado. Por tanto, los herederos sufrieron una causa de imposibilidad legal y procesal de autoliquidar el tributo, lo que ya hicieron el 1 de julio del 2013. A su juicio, no se ha incurrido en negligencia ni en la dejación de las obligaciones fiscales, sino en una imposibilidad manifiesta y acreditada de formular una declaración coherente del impuesto de sucesiones.

Para el Tribunal, con independencia de la trascendencia que esta grave situación puede tener en relación con el cumplimiento de la obligación tributaria, lo cierto es que se asienta en meras alegaciones carentes de acreditación, pese a la facilidad y disponibilidad de los medios probatorios de la recurrente a causa de su personación en el proceso penal. No existe prueba de que el acceso a la vivienda resultara imprescindible para el cumplimiento, al menos parcial, de la obligación de la actora. Además, ni siquiera comunicaron a la Administración tributaria las razones de incumplimiento del plazo, ni solicitaron, pudiendo hacerlo, su prórroga, como autoriza el art. 68 del Reglamento del Impuesto.

## **TRANSMISIÓN DE LA VIVIENDA HABITUAL ANTES DE 5 AÑOS DESDE LA SUCESIÓN**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 7 de abril de 2017**

La parte actora considera que la venta que efectuó de la vivienda heredada, al encontrarse en estado ruinoso tras haber sufrido un incendio, no debió impedir la subsistencia de la bonificación del 95% de su valor, prevista en el artículo 2.1.d.3 de la Ley 21/2001, en el impuesto de sucesiones.

Afirma que se trataba de un supuesto de "pérdida del bien", y que ello debía ser considerado un supuesto de fuerza mayor que exoneraría de cumplir cualquier obligación, en los términos del artículo 1105 del Código Civil. La Administración tributaria considera ajustada a derecho la Resolución del TEARC y recuerda que en caso de incumplimiento de los requisitos de la bonificación, el sujeto pasivo debe abonar, en el plazo reglamentario, la parte del impuesto que hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción aplicada, más intereses de demora.

El artículo 2.1.d.3º de la Ley catalana 21/2001, de medidas fiscales y administrativas, prevé entre las reducciones de la base imponible del impuesto de sucesiones la adquisición mortis causa de "la vivienda habitual del causante, con el límite de 125.060 euros por cada sujeto pasivo.

Esta reducción es aplicable al cónyuge, a los descendientes o adoptados y a los ascendientes o adoptantes; en el caso de un pariente colateral, para disfrutar de esta reducción por adquisición de la vivienda habitual, debe ser mayor de sesenta y cinco años y haber convivido con el causante durante los dos años anteriores a su muerte." Precizando el apartado 8º del mismo artículo 2.1.d) que "el disfrute definitivo de ésta queda condicionado al mantenimiento de la titularidad de la finca en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, a menos que, a su vez, muriese el adquirente dentro de este plazo".

El Tribunal no comparte la argumentación de la parte actora, pues ni el artículo 1105 del Código Civil resulta aplicable a las obligaciones tributarias, ni en el hipotético caso que lo fuera, puede apreciarse que concurra un supuesto de fuerza mayor. El artículo 7 LGT prevé las fuentes del derecho tributario, entre las que encontramos, en último lugar, el derecho común. Con carácter previo a su aplicación la actora debe tener en cuenta el propio ordenamiento jurídico tributario, y a continuación, las normas generales del derecho administrativo. Y lo cierto es que el ordenamiento jurídico tributario no deja lugar a otra interpretación que la literal que ofrece el precepto. No es cierto que el bien transmitido mortis causa desapareciera, sino que como de hecho reconoce la propia actora en su demanda, a consecuencia del incendio simplemente vio reducido su valor de venta. Por otra parte la compraventa realizada fue un acto voluntario de sus propietarios.

## DEPÓSITO BANCARIO A NOMBRE DE LA CAUSANTE PERO CANTIDADES APORTADAS POR LOS HEREDEROS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29 de mayo de 2017

El ahora recurrente presentó la declaración tributaria como consecuencia de la herencia causada por el fallecimiento de su madre. En ella se relacionaban los bienes que integraban el caudal hereditario de la difunta entre los que se incluían un depósito bancario. El recurrente ingresó la cuota tributaria liquidada y posteriormente solicitó la rectificación de la autoliquidación, argumentando la existencia de error al haber incluido en el inventario de bienes un depósito que provenía de la herencia, ya liquidada, de su padre, por lo que no debían formar parte del caudal hereditario dejado por su madre, aduciendo que, aunque el depósito figuraba a su nombre, la titularidad de la cantidad depositada corresponde a los herederos en la herencia de su padre, fallecido con anterioridad. La Administración tributaria no reconoce el derecho a la devolución derivado de depósito bancario.

Esta Sala aceptaría la alegación en que sustenta su pretensión la parte actora, si hubiera probado con la claridad necesaria que ese fondo se constituyó con recursos económicos provenientes de los herederos. Es decir, que fueron éstos los que nutrieron ese depósito con cantidades que provenían de su peculio. Todo queda reducido a una serie de consideraciones sobre el rastreo de las distintas cantidades que configuraban el haber hereditario de sus progenitores y como se fueron aplicando a distintas finalidades. Toda esa explicación no puede sustituir al hecho base en que fundamentaba el error que aducía y que no es otro que no podía integrar el caudal hereditario de su extinta madre el importe de ese depósito porque lo habían constituido los herederos a favor de ella con fondos provenientes de la herencia de su padre que falleció previamente. La prueba de la aportación de las cantidades del depósito por los herederos es una cuestión de hecho y que no demanda una prueba especialmente complicada o farragosa sino directa y simplemente con justificar que ese importe lo aportaron ellos, con explicación del origen de esas cantidades, concretamente que provenían de su patrimonio. Nada de ello se ha probado.

## CUANTIFICACIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 9 de mayo de 2017

Aduce la recurrente la improcedencia de incluir en la base imponible del impuesto el valor correspondiente al concepto de ajuar doméstico, y ello porque los elementos que integraban el caudal relicto, por su propia naturaleza no podían determinar la existencia de objetos o enseres susceptibles de ser calificados como ajuar, sin necesidad de probar su inexistencia.

La regla de valoración legal no es más que un medio de soslayar la prolijidad y dificultad (tanto para la Administración como para el sujeto pasivo) de valorar individualizadamente cada uno de esos bienes que integran el ajuar y que a modo de tanto alzado se fijan en determinados porcentajes del valor de los restantes bienes. Sin embargo, la Ley del Impuesto admite la posibilidad de prueba en contrario en el caso de que se pruebe fehacientemente que el ajuar doméstico es inexistente.

Aunque para la determinación del ajuar doméstico, el criterio general imperante en los Tribunales, con respaldo en los pronunciamientos del TS, sea el de admitir la adición automática del ajuar doméstico, y a hacerlo por el porcentaje indicado en el artículo 15 de la Ley del Impuesto, ello no debe significar el desconocimiento de las pruebas aportadas por los interesados y de las circunstancias concretas que concurran en cada caso y que se impongan por su evidencia. En el presente caso, junto a unas fincas rústicas también fue objeto de partición y adjudicación de la herencia bienes que se describían como solares con casa cortijo, lo que en principio, salvo prueba en contrario que ni tan siquiera se ha propuesto, cabe entender que albergaba enseres susceptibles de ser tenidos como ajuar doméstico, lo que hace que la Sala descarte esa alegación.

## IUS DELATIONIS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 2 de mayo de 2017

La cuestión que se somete a la consideración de la Sala es estrictamente jurídica a saber la fundamentación correcta a la situación producida en un procedimiento de división de la herencia en el que la heredera llamada a suceder, fallece antes de aceptar o repudiar la herencia, pasando a sus propios herederos el derecho que ella tenía. El problema que se suscita es si al producirse dos hechos sucesorios procede practicar una liquidación por el Impuesto de Sucesiones por cada uno de ellos, solución que es la mantenida en los actos recurridos y en la sentencia impugnada, o por el contrario, sólo procede una liquidación.

Para que los bienes del causante pasen al transmisario se han de dar dos transmisiones, pues lo lógico hubiera sido que de no fallecer un cónyuge tan tempranamente en relación con la muerte del otro, se hubiese producido llanamente la aceptación o repudiación de su herencia mediante la expresión de su voluntad, sin dar lugar a la problemática ahora planteada. Conforme a las normas reguladoras del impuesto y al Código Civil, el primer llamado adquiere el "ius delationis", que pasa a integrar su patrimonio hereditario

y el transmisario recibe a través del mismo la herencia del causante, cuyos bienes y derechos han pasado a integrar el caudal de su heredero para así posibilitar que de éste pase al transmisario. Existe una doble transmisión determinante de una doble liquidación.

### **EXCESO DE ADJUDICACIÓN DERIVADO DE UNAS PÓLIZAS DE SEGURO DE VIDA**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 12 de junio de 2017**

La cuestión a resolver se concreta en si procede la inclusión en la masa hereditaria las cantidades derivadas de pólizas de seguro de vida, que constan en el expediente, como sostiene la parte actora, o por el contrario el producto de los mismos, como sostiene la Administración, calificándolas como seguro de vida, no se incluye en la masa hereditaria objeto de partición sino en la porción hereditaria individual del beneficiario, originándose, en el caso, dada la partición realizada, un exceso de adjudicación a cada una de las hijas herederas, ante lo cual, la solución de dicha discrepancia deriva de la calificación o naturaleza que proceda dar a las pólizas en cuestión, que la Administración sostiene, aparte de la modalidad de renta vitalicia, que se trata de un seguro de vida.

En dichas pólizas, según su contenido y condiciones es tomador y asegurada la esposa de D. Carlos Miguel que es el beneficiario, y padres de la recurrente. La modalidad de las pólizas es mediante el pago de una aportación inicial o prima única, siendo la prestación del contrato de renta vitalicia a satisfacer al asegurado y la de seguro de vida a satisfacer al beneficiario al fallecimiento de la asegurada, que es la aquí cuestionada.

El Tribunal no comparte el criterio mantenido por la Administración. En estos seguros de capital diferido, que presentan gran variedad, se atenúa el elemento de riesgo, convirtiéndose en una operación de capitalización consistente en el pago de una prima única al comienzo del contrato, con el compromiso de la entidad de entrega al beneficio el capital garantizado, es decir se configura como una operación de colocación del capital (prima única) donde se elimina el riesgo con el fin de obtener el rendimiento convenido, no concurriendo el necesario elemento aleatorio, pues basta comprobar los datos económicos del contrato: importe prima única y capital por fallecimiento garantizado, para concluir que ningún riesgo se aprecia, procediendo la inclusión de las cantidades cuestionadas en el haber hereditario, lo que impide hablar del exceso de adjudicación.

### **EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO Y CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 7 de junio de 2017**

Los términos de la controversia giran en torno a la teoría de la actio nata, que defienden las Administraciones demandadas, y cuyo elemento esencial es que la liquidación por la consolidación del dominio no es posible hasta conocer la base liquidable correspondiente a la sucesión en que la desmembración del mismo se produce. Lo que ello plantea, en realidad, es que no estamos ante dos conceptos tributarios distintos, ni siquiera dos liquidaciones, sino ante uno sólo en el cual la cuota correspondiente, bien por adquisición de la nuda propiedad, bien por consolidación del dominio (extinción del usufructo), tienen lugar en dos momentos diferentes. Para el Tribunal, sin perjuicio de que el fallecimiento de la usufructuaria implique el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto a su caudal hereditario, en lo que a la consolidación del dominio por parte de los coherederos se refiere no existe una sucesión nueva o independiente de la que genera la desmembración del dominio, sino que la extinción del usufructo obliga entonces a liquidar aquella consolidación para lo cual debe tomarse en consideración la base liquidable de la sucesión que constituyó el usufructo.

### **REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR. GRATUIDAD POR EL DESEMPEÑO DEL CARGO DE ADMINISTRADOR**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 5 de abril de 2017**

La cuestión a dirimir versa sobre la reducción por transmisión de empresa familiar, reducción que rechazó la Administración con fundamento en la gratuidad del cargo de administrador que desempeñaba el donante.

La tesis principal que la demanda propugna, es que no existen funciones retribuidas por la circunstancia de que el cargo de administrador no se configura como retribuido en los estatutos sociales, aunque no se discute la percepción de retribuciones en concepto diferente. Para la Sala debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevén la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad. Todo ello con la única particularidad de que la reducción debe referirse al 99%, por imperativo de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 9/2008, gallega de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones, aplicable al presente caso.

## PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

### POTESTAD PARA DICTAR LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

**Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2017**

El acto originario fue el acuerdo de liquidación sobre Impuesto sobre Sucesiones, por el Jefe de la Inspección Territorial de Barcelona, y que en el momento de dictar la referida liquidación, a entender del contribuyente, carecía manifiestamente de potestad para acordar las liquidaciones tributarias, toda vez que el nombramiento se produjo el 2 de enero de 2008 por un año y por tanto el plazo de ejercicio de las funciones expiraba el 2 de julio de 2008. La consecuencia anterior es que el nombramiento en funciones había quedado sin efecto produciéndose el cese automático de funcionario encargado en dichas funciones por lo que debe anularse el acuerdo de liquidación por incompetencia funcional de titular del órgano. La tesis de la parte recurrente es que el acto fue emitido por el órgano competente en la materia y en el territorio, la Inspección Tributaria de la Delegación de Barcelona de la ATC, por lo que no puede mantenerse que estemos ante un caso de incompetencia material manifiesta.

Para el Tribunal, el acto administrativo válido debe proceder de una Administración Pública, a través de órgano competente y dictado por persona física con nombramiento legítimo. No cabe, por tanto, disociar el órgano de los elementos que lo componen, y en concreto del funcionario titular llamado a ejercer o llevar a la práctica el conjunto de atribuciones y competencias que tiene conferida legalmente el órgano del que forma parte el funcionario.

El presupuesto del que partir, ya se ha dejado dicho anteriormente, es el de que habiéndose proveído la plaza de Jefe de la Inspección Territorial por el sistema de encargo de funciones, y habiendo transcurrido el tiempo al efecto, por mandato normativo, automáticamente, había expirado el nombramiento, de suerte que el citado no podía en modo alguno desempeñar las competencias atribuidas legalmente al órgano del que formaba parte; en consecuencia tal vicio de legalidad implicaba la propia inexistencia jurídica de los actos administrativos dictados por el citado, pues resultaba una actividad al margen del ente administrativo al que se le pretende otorgar su procedencia; estando en presencia del supuesto más grave de nulidad de pleno derecho, pues la actuación del funcionario sin nombramiento carecía de validez alguna, por manifiesta y grave incompetencia material del funcionario.

### PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN PRECEDIDO POR UNA COMPROBACIÓN LIMITADA

**Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2017**

Las actuaciones inspectoras posteriores al procedimiento de comprobación limitada, no han sido distintas de las realizadas y especificadas por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre sucesiones y la reducción del 99% por adquisición de negocio. Es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones, Gestión e Inspección, se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos.

No puede admitirse que, la Administración habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de Gestión tanto al practicar la liquidación como al resolver el Recurso de Reposición.

### COMPROBACIÓN DE VALOR

**Sentencia de Tribunal Supremo de 6 de abril de 2017**

Argumenta el sujeto pasivo que se ha aplicado una norma con carácter retroactivo, toda vez que la transmisión del bien inmueble objeto de comprobación se efectuó en fecha 24 de enero de 2014, mientras que la comprobación se había realizado de acuerdo con lo establecido en la Orden 4/2014, de 28 de febrero, con lo que se pretendía aplicar unos coeficientes que no existían en la fecha de la transmisión. Además, dichos coeficientes eran abusivos y alejados de la realidad económica, dada la crisis del sector

inmobiliario y la caída de precios de las viviendas e inmuebles en general, a lo que había que sumar el constante incremento de los valores catastrales llevado a cabo por los municipios.

Para la Sala, si la Administración tributaria se acoge al segundo de los medios previstos en el art. 57.1 de la Ley General Tributaria, que permite la aplicación de coeficientes multiplicadores, determinados y publicados por la Administración tributaria competente, a los valores que figuren en el Catastro Inmobiliario, no cabe plantear la improcedencia del método planteado, tan válido como cualquier otro técnico y objetivo de valorar. Sin embargo, lo que no resulta admisible es que la normativa autonómica se aplique a hechos imponderables producidos con anterioridad a su entrada en vigor, aunque se hayan tenido en cuenta valores vigentes a la fecha del devengo, toda vez que los obligados tributarios tienen derecho a conocer previamente los valores considerados por la Administración para evitar una posterior comprobación, cuyo resultado si resulta favorable genera intereses de demora. No se debe olvidar que el art. 157.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, dispone que la comprobación de valores no procederá cuando el obligado tributario haya declarado de acuerdo con los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el art. 57.1 de la Ley General Tributaria.

En consecuencia, si los obligados tributarios pueden consignar en sus declaraciones y autoliquidaciones el valor que la Administración Tributaria asigna a los bienes inmuebles urbanos aplicando los coeficientes establecidos al valor catastral actualizado a la fecha del devengo, sin que el órgano de gestión pueda proceder a la comprobación por otro medio si han declarado un valor igual o superior, razones de seguridad jurídica impiden aplicar la normativa con carácter retroactivo.

### **MOTIVACIÓN DE LA VALORACIÓN DE INMUEBLE INSUFICIENTE**

**Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de junio de 2017**

La demandante presentó autoliquidaciones por el ITPyAJD, modalidad actos jurídicos documentados en relación con una escritura la agrupación de fincas otorgada. La Administración giró liquidación rectificando la presentada por los interesados por entender a la vista de la comprobación del valor, que él mismo era superior al declarado por estos últimos. La única cuestión a tratar es si la liquidación se encuentra o no adecuadamente motivada.

Este Tribunal ha venido sosteniendo que se encontraban suficientemente motivados e individualizados informes de estructura y contenido sustancialmente coincidente con el que se ha emitido por perito de la Administración. En estos informes el perito se atenía a los datos obrantes en el Catastro para identificar el inmueble a valorar y definir sus características esenciales (antigüedad de la construcción, estado de conservación, etc.), así como su superficie, y se utilizaba por el perito el método de valoración denominado "de comparación de mercado", utilizando una selección de testigos de transacciones que se consideraban homogéneas de los que se extraía el valor promedio por metro cuadrado que era el que se aplicaba al inmueble valorado, obteniéndose así su valor. Los testigos utilizados estaban suficientemente identificados para poder ser rebatidos por el obligado tributario, así como que no era imprescindible la visita del perito al inmueble, salvo que se tratase de algún bien singular o se aportase por el interesado un principio de prueba de alguna circunstancia particular que aconsejara dicha visita. Pues bien, este criterio de la Sección ha sido expresamente rechazado por la STS de 26 de noviembre de 2015

El inmueble de autos no ha sido reconocido personalmente por el perito ni se ha justificado la innecesariedad de dicha visita, no se justifica por el perito el estado de conservación del inmueble ni sus calidades constructivas, no se razonan las circunstancias por las que se consideran semejantes los testigos utilizados ni se aportan tales testigos ni se precisa si en los testigos se reflejan valores declarados y/o comprobados administrativamente. En definitiva y en debida aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta, debemos concluir que el informe de valoración aquí emitido por perito de la Administración no se encuentra suficientemente motivado ni individualizado por lo que debe estimarse el presente recurso.

### **MOTIVACIÓN DE LA VALORACIÓN DE INMUEBLE INSUFICIENTE**

**Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de mayo de 2017**

Los dictámenes en que se fundamenta valoración de los inmuebles no cumple el requerimiento sobre inspección personal de la perito ni la expresión de las concretas circunstancias que afectan a la elección de las operaciones testigo del método de comparación que aplica. Estas omisiones son suficientes para considerar inmotivada la comprobación de valor que se discute en el proceso.

## **INTERPOSICIÓN DE RECURSO DE REPOSICIÓN FUERA DE PLAZO**

**Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de mayo de 2017**

Cuando el plazo está previsto en meses o años se ha de computar tal plazo de fecha a fecha, iniciándose el cómputo del plazo al día siguiente de la notificación o publicación del acto, pero siendo la del vencimiento la del día correlativo mensual al de la notificación (sentencia TS de 11 mayo 2015). Ello conlleva que, en el presente caso, habiéndose notificado la resolución del recurso de reposición el 9 octubre 2014, el día final del plazo de un mes que el interesado tenía para presentar la reclamación económico-administrativa, terminaba el mismo día del mes siguiente al que se llevó a cabo la notificación, esto es, 9 noviembre 2014. Sin embargo al ser al día festivo por ser domingo y serlo también el día en noviembre por haberse pasado a cambiar la festividad de Nuestra Sra. de la Almudena, el plazo terminó el siguiente día hábil, esto es, 11 noviembre 2014. Por tanto, habiendo presentado el recurso de reposición el 12 noviembre del citado año resulta evidente que dicha presentación, por un día, tuvo lugar fuera del plazo.

## **PROCEDENCIA DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR TRAS UNA PREVIA COMPROBACIÓN DE VALORES**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 3 de abril de 2017**

La cuestión a resolver consiste en determinar si era procedente el procedimiento inspector seguido sobre la herencia, tras haber realizado la Administración tributaria una previa comprobación de valores sobre la misma. El precepto clave para decidir lo anterior es el artículo 160.4 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. El artículo 160 regula el procedimiento para la comprobación de valores, y en concreto su apartado cuarto dice lo siguiente: "La valoración administrativa servirá de base a la liquidación provisional que se practique, sin perjuicio de que se pueda iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección respecto de otros elementos de la obligación tributaria". De la parte final del apartado y precepto transcrito, se desprende que la inspección posterior al procedimiento de comprobación de valores, sólo es posible si aquella se desarrolla respecto de "otros elementos de la obligación tributaria", entendiéndose por tales los que no fueron comprobados en el primer procedimiento.

Para la Sala, el procedimiento inspector iniciado tuvo un alcance general, reflejado en el acta de disconformidad y tras requerir la aportación de determinados documentos que ya habían sido aportados a la Oficina Liquidadora, realiza una revisión integral de la base imponible de los sujetos pasivos de la que resultan dos modificaciones relevantes. La primera referida a la valoración de los inmuebles, y la segunda a la aplicación de la bonificación del 95% sobre la base imponible de los inmuebles afectos a la actividad económica desarrollada por el causante. A consecuencia de ello se practican nuevas liquidaciones con un valor superior a las practicadas por la Oficina Liquidadora, en una actuación que debe ser considerada nula de pleno derecho a tenor de lo dispuesto en el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992, aplicable al presente procedimiento, al haberse producido al margen de lo dispuesto en el artículo 218 LGT, prescindiendo del procedimiento legalmente establecido al efecto.

Probablemente la Inspección desconocía que la Oficina Liquidadora había desarrollado su actuación de verificación de datos, sin embargo ello además de no justificar el resultado obtenido demuestra una falta de coordinación administrativa que en este caso, ha redundado en perjuicio del Administrado.

## **MOTIVACIÓN DE UN EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN DE VALOR**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 21 de abril de 2017**

La parte actora funda su demanda en la falta de motivación del expediente de comprobación de valores, y la consiguiente infracción de los artículos 54 y 62 de la Ley 30/1992 y de los artículos 57 y 134 y 135 de la LGT.

Para el Tribunal, el destinatario en todo momento supo y conoció cuáles eran los conceptos tributarios controvertidos, y sobre los que se centraba la discrepancia de valoración, buena prueba de ello, es que en las alegaciones presentadas se defendió sin restricción o limitación alguna, lo mismo que en el recurso de reposición en el que se reservó el derecho a la tasación pericial contradictoria, por lo que ha sido su elección consciente la de limitar este pleito al estricto ámbito jurídico referente a la motivación. Lo mismo se puede predicar de la reclamación económico-administrativa, y en el ámbito contencioso.

Se puede decir que la motivación cumple una triple finalidad, evitar la arbitrariedad de la Administración, en la medida que debe dar cumplida explicación de su actuar. En segundo lugar, permitir al interesado poder combatir mediante los correspondientes recursos el acto administrativo por motivos de fondo, o con pleno conocimiento de cuál ha sido el parecer y proceder de la

Administración. En tercer y último lugar, y en directa vinculación con los otros dos, permitir el control de legalidad del acto por el órgano jurisdiccional encargado de la revisión a través de los diferentes medios de impugnación previstos en nuestro ordenamiento jurídico. Tales finalidades se cumplen en este caso en que la liquidación impugnada informa sobre el método de valoración utilizado, que es el del artículo 57.1 b) de la LGT. A la vista del expediente se observan unidos los documentos catastrales utilizados por la administración. La Orden HAC de 2012 que publica los coeficientes aplicables a los valores anteriores y las reglas de utilización de los mismos.

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL ..... 29**

**Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas: Comprobación de valores. Resolución de 9 de marzo de 2017 ..... 29**

**Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Aplicación de la bonificación del 99% de la cuota tributaria a determinados parientes. Resolución de 20 de abril de 2017 ..... 30**

**Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Albacea designado por el causante. Facultades en el ámbito de la relación tributaria relativa a los herederos. Resolución de 18 de mayo de 2017 ..... 32**

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas: Comprobación de valores. Resolución de 9 de marzo de 2017

Puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas, tanto cuando se incorporan en soporte papel únicamente las páginas de la escritura pública donde se describe el bien y el valor asignado al mismo, junto con la página que identifica fecha, notario y protocolo, procediendo a ocultarse por parte del órgano de aplicación de los tributos, que es el obligado a formar el expediente administrativo (que luego, en su caso, será remitido a los Tribunales) los datos personales y confidenciales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, como cuando se incorpora al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras examinar la escritura, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en "descripción del bien", "valor en escritura", fecha, notario y protocolo, omitiendo datos personales y confidenciales de carácter reservado, en cumplimiento igualmente del artículo 95 de la LGT.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** El artículo 68.4 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, permite a los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones solicitar al Tribunal económico-administrativo una aclaración de la resolución.

**Segundo.** Debe precisarse, con carácter previo, que la aclaración de fallo establecida en el artículo 68.4 del Reglamento se efectúa únicamente con el propósito de aclarar las dudas que el fallo pueda suscitar al órgano encargado de dar ejecución a la resolución y, por lo tanto, la aclaración no puede ir más allá de precisar los términos de la resolución, a fin de dar exacto cumplimiento a lo ordenado en el fallo, cuya aclaración se solicita.

Deben recordarse, a este respecto, los términos en que fue formulada la solicitud de unificación de criterio por el Director recurrente en el recurso extraordinario de alzada. En dicho recurso se pedía que se unificase criterio en el sentido de declarar que para considerar suficientemente motivada la valoración de un inmueble que aplica el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas no es necesaria la aportación al informe de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas, pues la falta de esa

información o documentos no provoca indefensión del sujeto pasivo. El Director sostenía, pues, que la incorporación de las escrituras al expediente no era necesaria y no planteó en su recurso ninguna de las cuestiones sobre las cuales ahora, por la vía de la solicitud de aclaración del fallo, pretende obtener respuesta. Y es que, ciertamente, este Tribunal sentó el criterio de que para entender suficientemente motivado el informe de valoración era necesaria la incorporación al expediente de las escrituras públicas que habían servido como muestras, pero no abordó –porque no le fue solicitado– el modo en que había de tener lugar tal incorporación, esto es, si debía de hacerse en soporte papel o electrónico, si debían o no quedar fuera de la incorporación determinados datos personales o confidenciales contenidos en ellas o si cabía la sustitución de la escritura por un certificado emitido por funcionario que contuviera los datos relevantes de aquella.

No obstante, en aras de la seguridad jurídica, este Tribunal Central, reunido en Sala, concluye:

A) Que puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas, tanto cuando se incorporan en soporte papel únicamente las páginas de la escritura pública donde se describe el bien y el valor asignado al mismo, junto con la página que identifica fecha, notario y protocolo, procediendo a ocultarse por parte del órgano de aplicación de los tributos,

que es el obligado a formar el expediente administrativo (que luego, en su caso, será remitido a los Tribunales) los datos personales y confidenciales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, como cuando se incorpora al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras examinar la escritura, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en “descripción del bien”, “valor en escritura”, fecha, notario y protocolo, omitiendo datos personales y confidenciales de carácter reservado, en cumplimiento igualmente del artículo 95 de la LGT.

B) Que puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, en aquellos

casos en que dichos documentos no sean las propias escrituras públicas sino documentos resultantes del volcado de información procedente de ficheros electrónicos que contienen los datos recogidos en las escrituras públicas y que han sido suministrados a la Administración tributaria actuante en virtud de disposiciones legales, cuando se incorpore al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras el examen de los ficheros electrónicos, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en “descripción del bien” y “valor en escritura”, fecha, notario y protocolo, omitiéndose cualesquiera datos personales y confidenciales al amparo del artículo 95 de la LGT por parte del órgano de aplicación de los tributos, que es el obligado a formar el expediente administrativo que luego, en su caso, será remitido a los Tribunales.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Aplicación de la bonificación del 99% de la cuota tributaria a determinados parientes. Resolución de 20 de abril de 2017

A la vista de la decisión del Tribunal Constitucional, resulta improcedente excluir la bonificación del 99% de la cuota íntegra a los parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por no tener su residencia habitual en la comunidad Valenciana.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

**Segundo.** En cuanto a la aplicación de la bonificación del 99% de la cuota tributaria para determinados parientes, el artículo 12 bis de Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, en la redacción vigente a la fecha del devengo, disponía: “Gozarán de una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a. *Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del art. 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, **que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana** a la fecha del devengo del impuesto.”*

La Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 18 de marzo de 2015 (BOE num 98, de 24 de abril de 2015) ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los términos «que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana» contenidos en el art. 12 bis a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, concretamente en sus fundamentos de derecho quinto y sexto se dispone:

*<<Es importante tener presente que ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente. Una vez hecha esta precisión hay que añadir, a renglón seguido, que es evidente que la situación de un heredero (descendiente) que reside en la Comunidad Valenciana respecto de la de otro heredero (también*

descendiente) que no reside en la Comunidad Valenciana, con relación a una misma herencia y causante (con residencia fiscal al momento del fallecimiento en la Comunidad Valenciana), en orden al pago del impuesto sobre sucesiones que para uno y otro se devenga, es objetivamente comparable. Y siendo objetivamente comparable una y otra situación, la norma legal cuestionada les dispensa un trato desigual, lo que nos obliga, como siguiente paso, a verificar si existe una finalidad objetiva y razonable que lo legitime. [...]

Conforme a lo que antecede, aun aceptando que las razones esgrimidas por las normas citadas puedan servir para justificar la introducción del privilegio tributario (la bonificación en cuota) y, por tanto, la adopción de la medida, no es posible admitir, sin embargo, como con corrección señala el órgano judicial promotor de la cuestión, que sean válidas para legitimar la diferencia de trato que introduce. Si la razón de la medida es la realización de una política social de apoyo a la familia directa del causante, en principio, el mismo apoyo merece recibir cualquier miembro integrante de esa «familia directa» a la que se dirige la norma legal, tanto más si lo que se pretende es salvar la neutralidad del impuesto en las herencias directas de padres a hijos, entre cónyuges, o de hijos a padres, evitando la tributación del patrimonio familiar. A falta de fundamento justificativo en las normas autonómicas, no se alcanza a comprender razón alguna de política social, en general, o de protección de la familia directa, en particular, que pueda legitimar la aplicación dispar de la bonificación entre hermanos, herederos de un mismo padre y, por tanto, causahabientes de una misma herencia.

Como señala el órgano judicial que promueve la presente cuestión, no estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que no ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente «favorecer a sus residentes», tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia. En suma, al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento

de diferenciación, no sólo se vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE EDL 1978/3879), sino que, como con acierto señala el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE). [...]

SEXTO.-En suma, el desarrollo argumental hasta aquí seguido conduce directamente a la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad y a declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los términos «que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana» contenidos en el art. 12 bis) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos, en la redacción dada por el art. 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, en la medida en que vienen aquellos a excluir la bonificación en la cuota tributaria que prevé para las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que no tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.

Finalmente, en lo que atañe al alcance en el tiempo de nuestro pronunciamiento, hemos de seguir la doctrina recogida, entre otras, en las SSTC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9, y 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8, o 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7. En ellas hemos declarado que «en supuestos como el que ahora nos ocupa y atendiendo a la pluralidad de valores constitucionales que concurren debemos traer a colación... el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes “no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada” en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que -en el asunto que nos ocupa- esta declaración de inconstitucionalidad sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme... El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».>>

A la vista de la decisión del Tribunal Constitucional, este Tribunal Central declara improcedente excluir la bonificación del 99% de la cuota íntegra a los parientes del causante

pertencientes a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por no tener su residencia habitual en la comunidad Valenciana, procediendo estimar el presente recurso de alzada.

Por lo expuesto,  
EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL,  
en Sala, en el recurso de alzada interpuesto,  
ACUERDA: Estimarlo, anulando el acto administrativo impugnado.

## Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Albacea designado por el causante. Facultades en el ámbito de la relación tributaria relativa a los herederos. Resolución de 18 de mayo de 2017

Del concepto de albacea que se desprende de su regulación en el Código Civil, su función no es otra que la de vigilancia en el cumplimiento de la voluntad testamentaria, sin establecerse en ningún precepto ninguna función de representación ni de administración de la herencia, de no realizarse la atribución expresa por el testador. Fuera del supuesto a que se refiere el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre solicitud de prórroga para la presentación de documentos relativos a adquisiciones por causa de muerte, tampoco la normativa tributaria atribuye al albacea competencia alguna representativa en materia tributaria. Puede concluirse, por tanto, que ni el Código Civil, ni la Ley General Tributaria, ni la Ley del Impuesto sobre Sucesiones le atribuyen función alguna de representación ante la Hacienda Pública en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Concurren los requisitos de competencia y plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas en las que se plantean la adecuación a Derecho de las liquidaciones practicadas por la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**Segundo.** Alegan los interesados que la Administración tributaria debió dirigirse a los albaceas en su condición de representantes de la herencia yacente máxime de acuerdo con lo dispuesto por el causante en su testamento al asignarles "*plenas facultades legales y particionales*".

Respecto a la indicada alegación debe partirse del propio concepto de albacea que se desprende de su regulación en el Código civil y esta no es otra que de la vigilancia en el cumplimiento de la voluntad testamentaria, sin establecerse en ningún precepto ninguna función de representación ni de administración de la herencia. El art 901 del Código Civil establece que "*Los albaceas tendrán todas las facultades que expresamente les haya conferido el testador y no sean contrarias a las leyes*", pero de no realizarse atribución alguna expresa por el testador, el Código Civil no atribuye ninguna función de representación ni de administración de la herencia, ni tampoco se le atribuye tales funciones al contador-partidor cuyas funciones limitadas a las particionales

no son de representación o administración de la herencia. Nuestro Código Civil distingue claramente junto a las funciones de albacea (arts 892 a 911) la de contador-partidor (1057) y la de administrador de la herencia (1020 y 1026 y siguientes), distinguiendo claramente las tres funciones, sin que conste que esta última función se haya encomendado expresamente por el testador a los albaceas testamentarios. Tampoco en la normativa tributaria se le atribuye al albacea o al contador-partidor competencia alguna representativa en materia tributaria (fuera del supuesto de la mención que se realiza en el art 68 del reglamento del impuesto para el supuesto de solicitud de prórroga). Puede concluirse por tanto que ni el Código Civil, ni la Ley General Tributaria ni la Ley del Impuesto de Sucesiones le atribuyen función alguna de representación ante la Hacienda Pública en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este caso, además, tras la petición de prórroga por parte de los albaceas, el heredero, sin esperar a la resolución de dicha solicitud de prórroga, presentó declaración tributaria solicitando a la Administración la práctica de la liquidación, por lo que no resulta congruente dicha actuación con la alegación que se realiza en esta reclamación, cuestión que, además, no fue planteada en el procedimiento tributario ante la Inspección.

**Tercero.** En segundo lugar alega que la herencia se ha aceptado a beneficio de inventario, lo que ha supuesto que la Administración ha aplicado una incorrecta determinación

del momento para practicar la liquidación, toda vez que los recurrentes no son herederos hasta que exista un inventario fiel y exacto.

En relación con lo anterior conviene señalar que la aceptación a beneficio de inventario supone una "aceptación" por parte del heredero diferenciándose con la pura y simple en la limitación de responsabilidad que se establece en el art. 1010 del Código Civil. Distinto sería si el llamado a la herencia hubiera ejercitado el derecho a deliberar previsto en el apartado Segundo del citado precepto, supuesto en el que claramente se establece un plazo para proceder a la aceptación o repudiación de la herencia, aunque incluso en ese caso, la aceptación posteriormente realizada, retrotraería sus efectos civiles y tributarios a la fecha del fallecimiento del causante.

Tampoco puede admitirse lo alegado por el interesado sobre la trascendencia del momento en el que se aprueba el inventario. La obligación de realizar el inventario no supone efecto alguno en la aceptación de la herencia, la cual ya está realizada, sino sólo tendrá efectos civiles en caso de incumplimiento tal y como se establece en art. 1018 del CC a efectos de la responsabilidad del heredero al presumirse en este caso que la aceptación ha sido pura y simple, pero ello carece de trascendencia a efectos de la aceptación de la herencia, la cual ya se ha realizado, o en el devengo del impuesto, como tampoco a efectos del cumplimiento de la obligación tributaria en general.

**Cuarto.** Se invoca asimismo la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, al haberse superado el plazo de doce meses previsto para la duración de las actuaciones inspectoras, al haberse computado una interrupción que a su juicio era injustificada.

Señala al efecto que la duración total de las actuaciones inspectoras superó el plazo máximo de doce meses establecido en el artículo 150.1 de la LGT, al tener una duración total de 437 días y si bien la Administración sostiene que existió una interrupción justificada de 97 días (desde el 8 de febrero hasta el 16 de mayo de 2013) producida por la petición de informe de valoración al Área de Valoraciones y Procedimientos Especiales, sin embargo el reclamante no comparte la consideración de interrupción "justificada", dada la falta de utilidad de dicho informe.

Respecto a la citada alegación relativa a la duración de las actuaciones inspectoras debe examinarse los hitos temporales más significativos del procedimiento tributario:

Las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación se iniciaron el día 28 de septiembre de 2012 respecto a D Sx..., el día 29 de septiembre de 2012 (D. Mx... y D. Hx...), 2 de octubre de 2012 (D. Lx...), 6 octubre 2012 (D. Rx...) y 16 de octubre de 2012 (D. Fx... y D. Nx...)

Con fecha de 8 de febrero fue solicitado por la Inspección informe de valoración al Área de Valoraciones y Procedi-

mientos Especiales relativo a determinados inmuebles incluidos en la herencia.

Con fecha 1 de agosto de 2013 la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid extendió Actas de disconformidad a los obligados tributarios por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictándose las liquidaciones con fecha de 2-12-2013 las cuales fueron notificadas a los indicados obligados tributarios el 9-12-2013 (D. Nx...) el 13-12-2013 (D. Hx..., D. Fx..., D. Rx..., D. Sx... y D. Lx...) y el 14-12-13 (D Mx...).

A los efectos del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración considera que se ha producido un periodo de interrupción justificada de las actuaciones de 97 días naturales, correspondiente al intervalo comprendido entre el 8 de febrero y el 16 de mayo de 2013 y por razón de la indicada solicitud de informe.

Dispone el art 150 de la LGT que: *"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas"*.

Por su parte el art 103 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007) dispone que:

*"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses"*.

Consta en Antecedentes que la Inspección a la vista del informe valorativo consideró que los valores comprobados eran conformes con los declarados a excepción de tres inmuebles sitios en ..., y que a la vista de lo alegado por el interesado de que los tres inmuebles sitios en Calle G... (4º A, 4º B y 4º C), se encuentran físicamente unidos, el perito de la Administración emitió nuevo informe de valoración con fecha 4 de Julio de 2013, considerando conformes los valores declarados de los citados tres inmuebles.

Es por ello que a los efectos del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se ha producido un periodo de interrupción justificada de las actuaciones de 97 días naturales, por lo que la duración de las actuaciones inspectoras no ha superado el plazo de doce meses previsto en la indicada norma, careciendo de fundamento la afirmación que realiza el interesado de no ser necesaria la actuación comprobadora, ya que el hecho de que finalmente se hayan tomado los propios valores declarados no excluye que dicha actividad comprobadora deba ser realizada por la Administración y que el tiempo incurrido en ella deba computarse tal y como se establece en el art. 103 del citado reglamento. Por otro lado, el tiempo incurrido por la Administración para la emisión del nuevo informe pericial por el que se rectifica el valor en beneficio del obligado tributario no ha sido tomada en cuenta a efectos de interrupciones del procedimiento.

Por último, conviene señalar que, en cualquier caso, cuando se notifican las liquidaciones, aún no había transcurrido 4 años desde la finalización del período voluntario de declaración.

**Quinto.** Alega, por otra parte, el obligado tributario que *"el inventario incluido en la escritura de aceptación de herencia no es más que una estimación provisional realizada por los herederos con el simple objetivo de completar dicha aceptación y cumplir con lo exigido por el Código Civil. En ningún momento fue intención de los comparecientes determinar cómo valores ciertos e inamovibles los recogidos en el citado documento, pues ninguno de ellos tenía certeza de los bienes que integraban el patrimonio del causante, ni ninguno de ellos tiene los conocimientos técnicos necesarios para valorar los bienes integrantes del caudal relicto"*.

Por otro lado señala que al igual que la Administración respecto a los inmuebles sitos en las calles M... e I... se tomó a efectos fiscales el valor de enajenación de los mismos (que era inferior al que se consignó en la citada escritura) debió hacer lo mismo respecto a los demás bienes que fueron enajenados que resultaron inferiores.

En relación a la pretensión del obligado tributario de calcular el impuesto de acuerdo a los nuevos valores de inmuebles recogidos en el informe aportado por éste en diligencia de 24 de Mayo de 2013, en base a la existencia de un error de hecho de sus valores originariamente declarados en la escritura de aceptación de herencia presentada ante la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, se señala en el acta lo siguiente:

- En la fecha de formalización de la escritura de aceptación de herencia donde constan los valores declarados por el obligado tributario, éste ya disponía de un informe completo de determinación y valoración de todos los bienes integrantes de la masa hereditaria del causante

elaborado por "V" bajo el encargo y la supervisión de los albaceas, valores que si no coinciden exactamente por los declarados sí resultan muy similares y sirvieron de orientación, o coinciden exactamente por los declarados si resultan muy similares y al menos pudieron hacerlo, al obligado tributario en su declaración.

- Los valores de los inmuebles recogidos en el informe aportado por el obligado tributario en diligencia de 24 de Mayo de 2013, son muy inferiores a los declarados, dándose incluso la circunstancia de ser inferiores al precio de venta de aquellos inmuebles que han sido vendidos dentro de los tres años siguientes a la fecha de devengo del impuesto, tal y como consta en el expediente y las manifestaciones efectuadas por los albaceas a la Inspección.
- En diligencia de 12 de Diciembre de 2012 el obligado tributario aportó a la Inspección "informes de valoración" solicitados a la Xunta de Galicia y a la Comunidad de Madrid, solicitando asimismo que se tuvieran en cuenta para la liquidación del Impuesto, si bien dichos informes no se consideran por la Inspección por referirse a valores de fecha distinta de la del devengo del impuesto.

Debe señalarse además que cuando los interesados presentaron su declaración tributaria el 25 de junio de 2010 ya se contaba con el informe de V que es de fecha anterior (7 de junio de 2010) y sin embargo presentaron su declaración con los valores consignados en la escritura de aceptación de herencia de 15 de mayo, los cuales tienen la naturaleza de valores declarados a efectos fiscales.

Conviene señalar respecto a la posibilidad de modificación por el sujeto pasivo de los datos por el mismo consignados en sus declaraciones tributarias, el artículo 108 de la Ley 58f2003, General Tributaria, establece, en su apartado 4, literalmente lo siguiente:

*"4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."*

Como se señala en el acuerdo de liquidación, del tenor del precepto legal en cuestión se desprende que la posibilidad de rectificación establecida en el mismo se refiere a los "datos y elementos de hecho"; contenidos en las mismas, es decir, los aspectos de la realidad objetiva susceptibles por su propia naturaleza de un juicio de indubitable verdad o falsedad, determinando que la rectificación de tales datos o elementos de hecho inicialmente declarados solo pueda hacerse por el sujeto pasivo aportando la "prueba en contrario" que indica la ley y que acredite el carácter incierto de los mismos. A lo anterior debe añadirse la regla contenida en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto según el cual el valor declarado prevalecerá sobre el comprobado si aquél resulta superior.

En cuanto al valor dado por la Administración a los bienes enajenados sitos en la calle I... y en la calle M..., viene claramente justificado en el acuerdo de liquidación en la que se explica la razón de ese tratamiento dado a los bienes inmuebles lo que no es trasladable a otros bienes:

*"Se exceptúan los inmuebles sitos en la calle I... y en la calle M..., que se declaran en dicha escritura de aceptación de herencia por un valor en conjunto de 1.949.656,00 euros, y respecto de los que procede precisar que, tal y como señala la Inspección en la página 5 del acta, lo que se computa a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto es el importe de 714.000,00 euros obtenido en calidad de precio por su venta en escritura de 25 de Julio de 2013, "dado que dichos inmuebles no forman parte de la herencia como tal, sino que de acuerdo con la voluntad del causante en su testamento la mitad del importe de su venta formaría parte de la masa hereditaria y la otra mitad consistiría en un legado a Doña Wx..."*

**Sexto.** Por último, el reclamante señala en cuanto al apartado de gastos y deudas, que además de las aceptadas por la Inspección, también deben ser descontados todos los gastos generados para determinar el inventario, puesto que éstos deben correr a cargo de la herencia yacente y, por lo tanto, reducen el patrimonio que será transmitido a los herederos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 1064 y 1033 del Código Civil.

Adicionalmente a estos gastos, manifiesta que de las cuentas aportadas por los albaceas se desprende que existen más deudas contraídas por el causante que no han sido tenidas en cuenta por la Administración.

En concreto, las siguientes:

Ilustre Colegio de Abogados por importe de 157,20€.

Club C... por importe de 287,50€.

Centro Comercial ... por importe de 137,25€.

Seguridad Social autónomos por importe de 1.641,34€.

Respecto a la cuestión planteada, dispone el artículo 13,1 de la Ley del impuesto que *"en las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia"*.

Por otra parte, y de conformidad con el artículo 14 de la misma Ley, *"en las adquisiciones por causa de muerte tienen*

*el carácter de gastos deducibles para la determinación de la base imponible los siguientes:*

*a. Los gastos que cuando la testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquellos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.*

*b. Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres"*.

Por tanto, la Ley admite exclusivamente la deducción de aquellas partidas de gasto que cumplan, respecto a su fundamento económico y su efectiva acreditación, las condiciones que estipula el citado artículo 14. Ley del Impuesto, entre las que no se encuentran las costas y gastos derivados de la administración de la herencia aceptada a beneficio de inventario.

Tales gastos de administración de la herencia, por otra parte, tampoco podrían ser obviamente reputados un "pasivo del caudal relicto", puesto que dicho pasivo, conforme al citado artículo 13.1, vendrá determinado por las deudas contraídas por el propio causante a la fecha de la sucesión, y en ningún caso por deudas contraídas por los herederos con posterioridad a su fallecimiento, cualquiera que fuere su causa jurídica.

Es cierto que el Código Civil establece reglas para imputar gastos a la herencia o a cada uno de los herederos, pero tales reglas tienen efectos meramente civiles a efectos particionales, sin adquirir por ello la naturaleza de partidas deducibles a efectos fiscales, las cuales vienen específicamente señalados por la normativa tributaria, por lo que los indicados gastos no pueden deducirse en la base del Impuesto.

En cuanto a las nuevas deudas surgidas a que se refieren los reclamantes, debe señalarse que es común que puedan surgir posteriormente de realizarse la declaración la autoliquidación o el pago del impuesto, deudas o gastos que no se tuvieron en cuenta, cuestión que no corresponde a este Tribunal Central en vía de revisión pronunciarse sino que debería haberse planteado ante la Administración tributaria de conformidad con el art. 94 del Reglamento del Impuesto que establece un procedimiento especial para los casos de aparición de nuevas deudas debidamente justificadas con posterioridad de practicarse la liquidación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL,  
EN SALA, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas ACUERDA: Desestimarlas.

## TEMAS FISCALES ..... 37

**¿Fin del debate sobre la naturaleza jurídica de las contraprestaciones satisfechas por la prestación del servicio público de distribución de agua?**

**ALBERTO SAN MARTÍN RODRÍGUEZ**. Inspector de Hacienda del Estado. Licenciado en Economía (UCM) y en Derecho (UNED) ..... 37

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 40

**Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. .... 40**

- Ausencia del incremento del valor real de una finca ..... 40
- Inexistencia de un incremento real de valor en la transmisión..... 41

## TEMAS FISCALES

### ¿Fin del debate sobre la naturaleza jurídica de las contraprestaciones satisfechas por la prestación del servicio público de distribución de agua?

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

El presente estudio trata de analizar a través de la evolución jurisprudencial acaecida, la naturaleza jurídica de las contraprestaciones satisfechas por los usuarios por la prestación de servicios públicos que se engloben dentro de los siguientes supuestos:

- Impuestas al particular por los entes públicos (servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria) o cuando siendo libre la realización del supuesto de hecho, éste no consiste en la demanda de un bien, un servicio o una actuación de los entes públicos, sino que la obligación de pagar la prestación nace sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público.
- Aquellas en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar.
- Las prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho.

En este marco se encontraría la prestación del servicio público de abastecimiento de agua.

La naturaleza jurídica de este tipo de contraprestaciones ha ido variando entre la condición de tasa y de precio privado. A continuación se reproduce esta evolución jurisprudencial reproduciendo el fundamento de derecho cuarto de la sentencia de 16 de julio de 2012 del Tribunal Supremo:

*“(…) la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha basculado entre su condición de precio privado y la de tasa.*

*Ha atribuido la naturaleza de precio privado, fijado por la Corporación municipal ejercitado su potestad tarifaria y sometido a la aprobación ulterior de la Comunidad Autónoma en aplicación de la política de control de precios, cuando el servicio era gestionado de forma indirecta por un concesionario o un arrendatario, incluso una empresa participada mayoritariamente por el municipio (v.gr.: sentencias Sociedad General de Aguas de Barcelona y Ayuntamiento de Barbastro). Si el servicio se prestaba directamente, la retribución satisfecha por los usuarios constituía una tasa (y. gr.: sentencias Ayuntamiento de La Orotava).*

*Esta Sala mantuvo esta configuración hasta el 1 de enero de 1999, fecha a partir de la cual y en virtud de la disposición transitoria segunda, apartado 1, de la Ley 25/1998, debería siempre considerarse una tasa, como consecuencia de las reformas introducidas a resultas de la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, cuya doctrina ratificaron las sentencias 102/2005, de 20 de abril, y 121/2005, de 10 de mayo. Por ello, en la sentencia Ayuntamiento de Ávila esta Sala sienta un criterio, después ratificado en la sentencia Ayuntamiento de Alicante, conforme al que la prestación del servicio público municipal de abastecimiento de agua, de recepción obligatoria, siempre debe sufragarse a través de una tasa, cualquiera que sea su forma de gestión.”*

La letra a) del apartado 2 del artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) define que se entiende por tasa:

*“Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.”*

A nadie se le escapa que dejando al margen el supuesto establecido en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, en lo que se refiere a la prestación de servicio o realización de actividades en régimen de derecho público se encuentran los supuestos recogidos al inicio de este trabajo y que se establecen en la sentencia del Tribunal Constitucional

185/1995 de 14 de diciembre. Así planteado, parecería que no existen dudas en relación a qué naturaleza jurídica se debe atribuir a este tipo de contraprestaciones, no obstante, la aprobación de la disposición final 58ª de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible abrió de nuevo el debate al suprimir el párrafo segundo del artículo 2.2.a) de la redacción original de la LGT. Dicho párrafo establecía lo siguiente:

*“Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.”*

La derogación del citado párrafo supuso para algunos Tribunales que *“el dato de la naturaleza pública o privada del gestor del servicio, y del régimen jurídico de Derecho Público o privado que en consecuencia le sea aplicable, volviera a cobrar la relevancia que antaño tuvo, pues en el trasfondo de esta clarificación normativa parece haber una apuesta del legislador por revalorizar el criterio de la naturaleza del ente gestor y del sistema de gestión elegido, en régimen de explotación directa o indirecta, para decantar la naturaleza de la contraprestación del mismo: tasa en el supuesto de gestión directa y tarifa en el de gestión indirecta mediante concesionario.”* (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 24 de abril de 2015).

Por tanto, había cierta expectativa en ver los pronunciamientos del Tribunal Supremo tras la citada modificación legislativa, hecho que se ha producido en dos recientes sentencias: de 23 y 24 de noviembre de 2015, las cuales han establecido de forma meridiana cual debe ser actualmente la naturaleza jurídica de tales contraprestaciones.

Así, en la primera de las sentencia señaladas, se establece en el fundamento jurídico quinto lo siguiente:

*“En efecto, el Tribunal Constitucional en dicha sentencia 185/1995 identifica prestación patrimonial de carácter público con prestación patrimonial coactiva, declarando que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público en el sentido del art. 31.3 de la CE y, por tanto, sometidas a la reserva de ley, los pagos exigibles en dos supuestos concretos:*

*En primer lugar, por la prestación de servicios o la realización de actividades en las que concurra cualquiera de las circunstancias siguientes: que sean de solicitud o recepción obligatoria; que sean realizadas por el poder público en monopolio de hecho o de derecho; o que sean “objetivamente indispensables para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar” y, en segundo lugar, por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.*

*En cambio, no exige que el servicio deba prestarse en régimen de derecho público, criterio que fue ratificado en la posterior sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, sobre la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, cuando a la hora de definir las prestaciones patrimoniales de carácter público vuelve a prescindir del régimen jurídico con que se presta el servicio, precisando además que <<los precios públicos que hemos identificado como prestaciones de carácter público son materialmente tributos>>.”*

Señalando a continuación el fundamento jurídico séptimo que:

*“Ante esta regulación, esta Sala, siguiendo la doctrina constitucional de que la forma o régimen con que se preste el servicio público por parte de su titular no afecta a la naturaleza de la contraprestación, se vio obligada a modificar su criterio tradicional de que no podían considerarse como tasas las prestaciones por servicios prestados en régimen concesional, haciéndolo incluso antes de la entrada en vigor del segundo párrafo del art. 2.2 a) de la Ley General Tributaria de 2003, declarando que la forma gestora es irrelevante para delimitar el ámbito de aplicación de las tasas; y que lo esencial era determinar si estamos ante prestaciones coactivas por servicios de carácter obligatorio, indispensables o monopolísticos, doctrina que hay que seguir manteniendo, pese a la derogación de dicho párrafo por la disposición adicional 58 de la Ley de Economía Sostenible, máxime cuando los conceptos de prestaciones patrimoniales de carácter público y de tributos son recordados también por el Tribunal Constitucional en la sentencia 102/2005, de 20 de abril, que estima la cuestión de inconstitucionalidad y declara inconstitucionales y nulos los apartados 1 y 2 del art. 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, en la medida en que califica como “precios privados” contraprestaciones por servicios portuarios que constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público, siendo tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta.”*

Para concluir a continuación disponiendo de forma rotunda que:

*“(…) Poco importa que el servicio público de suministro de agua potable sea prestado mediante concesión administrativa. Las contraprestaciones que satisface el usuario del servicio de suministro de agua potable prestado mediante concesión deben ser calificadas como tasas, con independencia de la modalidad de gestión empleada. Incluso en los casos en que el servicio es gestionado por un ente público que actúa en régimen de Derecho privado -las entidades públicas empresariales-, a través de sociedades municipales o por un concesionario, lo exigido a los ciudadanos tiene la calificación de tasa, no de precio privado o tarifa. La forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión>> (FD Cinco.3); y la reforma operada por la Ley 2/2011 de Economía Sostenible se limita a dejar el concepto de tasa contemplado en la Ley General Tributaria de 2003, tal y como estaba recogido anteriormente en la derogada Ley General Tributaria de 1963, no vemos razones suficientes para modificar aquel resultado hermenéutico.*

*Ni la doctrina constitucional ha cambiado, ni la específica regulación de las tasas locales lo ha hecho en este particular, ni tampoco su consideración como servicio público de prestación obligatoria por los municipios ex artículo 26.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.”*

En esta misma sentencia y al objeto de disipar posibles dudas, se dispone en relación a la sentencia de 28 de septiembre de 2015 emitida también por este mismo Tribunal, que la misma no es aplicable al caso en cuestión al tratarse de una prestación de servicios en régimen de derecho privado, y que se encuentran por tanto, al margen del concepto establecido en el artículo 2.2.a) de la LGT. En este sentido se dispone en el último párrafo del fundamento jurídico séptimo lo siguiente:

*“Esta posición implica matizar lo que declaramos en la reciente sentencia de 28 de septiembre de 2015 (casación 2042/2013), cuyo alcance ha de entenderse en relación con el supuesto de servicio funerario allí examinado, prestado por empresa de capital mixto, participada por mancomunidad municipal, en tanto que fue liberalizado por el Real Decreto Ley 7/1996 y, por tanto, de la prestación de servicios en régimen de derecho privado.”*

Sin perjuicio de todo lo anterior, hay que destacar que esta sentencia ha sido objeto de un voto particular emitido por dos magistrados que discrepan del criterio mayoritario.

Por último, la segunda de las sentencias señaladas de 24 de noviembre de 2015, dispone en su fundamento jurídico tercero lo siguiente:

*“En consecuencia, cuando se trata de tasas no cabe la autorización previa de las mismas, regulada en las disposiciones sobre el control de los precios autorizados.*

*Así lo venimos declarando, sentencias, entre otras, de 15 de diciembre de 2011, cas. 1438/2009, y 22 de mayo de 2014, cas. 640/2011, siendo de significar que esta última recoge la evolución seguida por la Sala, y que llega a calificar como tasa a la contraprestación, con independencia de cuál fuere el régimen jurídico del servicio, bien por gestión directa municipal o por concesión administrativa por un tercero.”*

Concluyendo nuevamente y de forma categórica:

*“Esta doctrina ha sido mantenida también después de la entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible en la sentencia de 23 de noviembre de 2015, cas. 4091/2013, no obstante la supresión del apartado segundo del artículo 2.2 a) de la Ley General Tributaria de 2003 por su disposición final quincuagésima octava.”*

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### AUSENCIA DEL INCREMENTO DEL VALOR REAL DE UNA FINCA

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2017

Un Ayuntamiento interpuso recurso de casación en interés de Ley, solicitando que se estableciera la doctrina legal basada en que el incremento del valor de los terrenos a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es una presunción iuris et de iure, y se calcula en todo caso conforme a las determinaciones contenidas en el art. 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, sin que la ganancia o pérdida patrimonial real pueda influir en la determinación de la base imponible, o en la existencia o no de Hecho Imponible. Posteriormente mediante providencia se resuelve suspender el procedimiento hasta que se dicte sentencia en la cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015, en la que se suscita la conformidad a la Constitución del precepto legal cuya interpretación y fijación de la correspondiente doctrina legal es el objeto de este recurso de casación. Con fecha 16 de febrero de 2017 se dictó por el Tribunal Constitucional la sentencia 26/2017, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015.

Para el sujeto pasivo, no ha existido incremento de valor, por lo que no había hecho imponible, además de la incorrección de la fórmula utilizada para determinar el incremento del valor del terreno.

El Tribunal señala que la cuestión que suscita el presente recurso reviste una indudable trascendencia para el interés público y para los intereses particulares de los propietarios en los momentos actuales, en los que la crisis económica ha supuesto un paréntesis en el constante incremento de valor de los bienes de naturaleza urbana. Ahora bien, la doctrina legal que propone el Ayuntamiento no puede ser acogida.

La doctrina legal que ha de proponerse no puede consistir en la mera reproducción de preceptos legales (STS de 21 de diciembre de 2012), y la Administración recurrente reacciona contra el criterio manifestado en la sentencia solicitando básicamente que se esté al tenor de la norma; de suerte que la doctrina legal cuya fijación postula, en modo alguno constituye la respuesta necesaria para subsanar el criterio erróneo que pretende evitarse.

Criterio que aparece también en el Auto de inadmisión de la Sección Primera de la Sala, de fecha 18 de septiembre de 2014, (rec. de casación en interés de Ley 1692/2014) en el que se dijo que se incumple uno de los requisitos que establece la Ley Jurisdiccional para la viabilidad de este singular recurso de casación, pues a este respecto se ha declarado reiteradamente (por todas, Sentencia de 21 de diciembre de 2012 - recurso nº 3131/2011 -) que la doctrina legal que se propone que ha de ser expuesta específicamente y no puede consistir en la mera reproducción de preceptos legales ni tampoco en la exigencia de cumplimiento de lo que resulta de las propias normas aplicables. Hay que recordar en este sentido que el fin de la jurisprudencia consiste en la fijación de pautas sobre su interpretación llamadas a complementar el ordenamiento jurídico mediante la determinación del recto sentido de la norma, la integración de sus lagunas y la unificación de la diversidad de criterios que puedan seguir los tribunales en su aplicación. Por ello, carece de utilidad este recurso cuando la doctrina cuya fijación se solicita ya resulta por sí misma de las propias normas, pues como se ha declarado, entre otras, en la Sentencia de 30 de enero de 2007 -recurso nº 20/2005 - son rechazables las interpretaciones y doctrinas solicitadas que, a la postre, no hagan otra cosa que reproducir o ratificar conclusiones o mandatos de la Ley o de cualesquiera otras disposiciones con susceptibilidad de aplicación directa.

Además, el Tribunal Constitucional ha dictado, recientemente, sentencias en cuestiones de inconstitucionalidad que impiden estimar la doctrina legal que se solicita. En concreto: STC 26/2017, de 16 de febrero (cuestión de inconstitucionalidad 1012/2015), STC 37/2017, de 1 de marzo (cuestión de inconstitucionalidad 6444/2015), STC 48/2017/2017, de 27 de abril (cuestión de inconstitucionalidad 232/2016), y STC de 11 de mayo de 2017 (cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016). Esta última, que estima la cuestión de inconstitucionalidad, declara que los artículos 107.1, 107.2ª a del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales,

aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor". Son estas sentencias las que fijan -desde la perspectiva del principio de capacidad económica- la doctrina constitucional, muy distinta de la que se propone y conforme a la cual ha de ser interpretado y aplicado el precepto objeto de este recurso. Por todo ello se declara no haber lugar al recurso de casación en interés de Ley.

### **INEXISTENCIA DE UN INCREMENTO REAL DE VALOR EN LA TRANSMISIÓN**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 3 de abril de 2017**

La sentencia apelada desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto frente al Ayuntamiento, que desestima la solicitud formulada por una sociedad respecto de la no sujeción al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la transmisión de un solar, al no existir un incremento real de valor en la transmisión, atendiendo a lo establecido en el artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004. Dicha sentencia confirma el criterio del Ayuntamiento al estimar que el citado artículo 107 contiene una regla de valoración, siendo la propia ley la que establece el sistema de valoración, atendiendo al valor catastral en la fecha del devengo, por lo que admite prueba en contrario que se dirija a demostrar que el valor catastral no es el adecuado, pero esta actividad no se ha producido en el caso de autos.

Con carácter previo la Sala examina la cuestión relativa a la posible inadmisibilidad del recurso de apelación. El supuesto que nos ocupa la cuantía del acto impugnado es notoriamente inferior al límite que le permitiría el acceso a que conociera esta Sala en vía de apelación, sin que para esa declaración de inadmisibilidad sea óbice los motivos esgrimidos en la demanda para obtener sus pretensiones, ya que lo importante es la cuantía que corresponde al acto impugnado que es perfectamente evaluable económicamente, en este caso, en la cifra de 12.705,40 euros, y al no superar dicha cuantía la cifra mínima de 30.000 euros, prevista para tener acceso a la apelación, según la redacción del artículo 81.1.a de la LJCA, vigente en el momento en que se dictó la sentencia apelada, hay que concluir, que, conforme a lo antes expuesto, la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo no es susceptible de recurso de apelación, y en consecuencia, a tenor del artículo citado, debe declararse su inadmisión.

