

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BIT plus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. Resumen por José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.....4
- PRECIOS MEDIOS DE VENTA: ORDEN HAC/1275/20208

NOVEDADES NORMATIVAS

- Las adjudicaciones en pago de asunción de deudas en la jurisprudencia suprema. Antonio Martínez Lafuente. Abogado del Estado. Doctor en Derecho.....11

TEMAS FISCALES

- **SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**20
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....20
- Impuesto sobre sucesiones y donaciones.....22
- Procedimiento tributario.....25
- **TRIBUNAL SUPREMO**.....27
- Responsabilidad Solidaria del socio de una Comunidad de bienes empresarial: sentencia de 10 de diciembre de 2020.....27
- Duración de los procedimientos: sentencia de 17 de diciembre de 2020.....32
- Extinción total de condominio de dos bienes inmuebles que provienen de dos comunidades: sentencia de 17 de diciembre de 2020.....41

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- **SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**47
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....47

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS	4
Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.	4
PRECIOS MEDIOS DE VENTA: ORDEN HAC/1275/2020	8

NOVEDADES NORMATIVAS

LEY 11/2020, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2021.

Con fecha 31 de diciembre pasado, ha sido publicada en el BOE la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. A continuación se acompaña informe que resume las principales novedades:

NOVEDADES TRIBUTARIAS DE LA LEY 11/2020, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PGE PARA 2021

José María Utande San Juan.

Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente)
Letrado del Tribunal Constitucional

1. Introducción

El propósito de este artículo es dar cuenta de las principales novedades introducidas en el marco tributario por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de PGE para 2021, publicada en el BOE el 31 de diciembre pasado.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las novedades principales afectan, por un lado, a las escalas de gravamen y, por otro, a las aportaciones a planes de pensiones y otros sistemas de previsión social. Ambas medidas entran en vigor el 1 de enero de 2021.

2.1. Así, en los arts. 58 y ss. de la Ley de PGE para 2021, se incrementa el gravamen estatal a las rentas más altas, tanto en la base imponible general como en la base del ahorro que grava las rentas del capital. Respecto de la primera, frente a la situación previa en que el tramo más alto comenzaba a partir de 60.000 euros y tributaba al 22,5 por 100, se incluye un tramo nuevo, para bases por encima de 300.000 euros, que tributará al 24,5 por 100.

Naturalmente, a lo anterior hay que añadir las escalas de gravamen autonómicas, que decide cada Comunidad Autónoma. Si una Comunidad aprueba tipos de gravamen iguales que los estatales, el tipo marginal máximo pasaría de estar en el 45 por 100 al 49 por 100. De mantenerse los tipos autonómicos actuales, el tipo máximo de IRPF para residentes en la Comunidad de Madrid pasaría del 43,5 por 100 al 45,5 por 100 y, en Cataluña, del 48 por 100 al 50 por 100.

Asimismo, se modifican las retenciones de los rendimientos del trabajo y los tipos del régimen de impatriados (popularmente conocido como “régimen Beckham”) para adaptarlos a lo anterior.

En cuanto a las rentas del capital, la escala de gravamen existente hasta ahora tenía tres tramos: del 19, 21 y 23 por 100, este último a partir de bases del ahorro superiores a 50.000 euros. Pues bien, también se añade un tramo adicional, para bases superiores a 200.000 euros, que tributará al 26 por 100 (suma del tipo estatal y autonómico, que es igual en todo el territorio nacional puesto que aquí no hay competencias autonómicas). El tipo de retención de los rendimientos del capital no se modifica, de manera que seguirá fijado, con carácter general, en el 19 por 100.

De acuerdo con la memoria de los PGE, el aumento de recaudación esperado por estos incrementos de tipos asciende a 490 millones de euros.

2.2. En segundo lugar, se reduce el límite general aplicable en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (art. 62 de la Ley de PGE para 2021).

El límite conjunto de reducciones por un mismo contribuyente por todas las aportaciones a los planes de pensiones y asimilados (mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros privados que cubran dependencia severa o gran dependencia) queda fijado en el menor importe entre: l) el 30 por 100 de los rendimientos netos

del trabajo y actividades económicas; o II) 2.000 euros (antes 8.000 euros). Este segundo límite se incrementará en 8.000 euros, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales. Así pues, el límite global queda situado en 10.000 euros, 8.000 de los cuales tienen que aportarse por el empresario.

El límite de la reducción por aportaciones a favor del cónyuge, con los mismos requisitos establecidos hasta ahora (que el cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales), se limita a 1.000 euros (antes 2.500).

Se mantiene la reducción adicional máxima de 5.000 euros para primas de seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

La mayor recaudación derivada de esta limitación del beneficio fiscal a los planes de pensiones asciende a 580 millones de euros. Ahora bien, como la reducción por aportaciones a planes de pensiones no se tiene en cuenta para las retenciones, el impacto en los ingresos tributarios no se producirá hasta 2022 (al presentar las declaraciones del IRPF de 2021).

2.3. Se prorrogan para 2021 (art. 63 de la Ley de PGE para 2021) los límites excluyentes para poder acogerse al régimen de "módulos", en los mismos niveles que se vienen aplicando desde 2016. En conexión con esto, el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria ha introducido incentivos en este régimen como los siguientes:

I) se eleva el porcentaje de reducción a aplicar al rendimiento neto de módulos en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2020, que pasa del 5 al 20 por 100, porcentaje que se eleva hasta el 35 por 100 para actividades vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio.

II) se elimina la vinculación obligatoria que durante tres años se establece legalmente para la renuncia al método de estimación objetiva, de forma que la renuncia al mismo para el ejercicio 2021, no impedirá aplicarlo en 2022.

III) se declara que no se computen como período en el que se hubiera ejercido la actividad, tanto los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020, como los días del segundo semestre de 2020 en los que el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para hacer frente a la pandemia.

2.4. El Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, además de las medidas anteriores sobre la estimación objetiva y de restablecer los aplazamientos de deudas tributarias para evitar las

posibles tensiones en tesorería que puedan experimentar las empresas de reducida dimensión y los autónomos (en línea con lo que hizo el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo), ha aprobado otros incentivos como las siguientes:

- Un beneficio fiscal para fomentar las reducciones de rentas en los arrendamientos de locales en los que se desarrollan determinadas actividades económicas vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio (art. 13, que introduce una disposición adicional 49ª en la Ley del IRPF).

De acuerdo con el mismo, los arrendadores que no sean una empresa o entidad pública, o un gran tenedor, entendiéndose por tal la persona física o jurídica que sea titular de más de 10 inmuebles urbanos, excluyendo garajes y trasteros, o una superficie construida de más de 1.500 m², que hubieran suscrito un contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda (art. 3 LAU), o de industria, con un arrendatario que destine el inmueble al desarrollo de una actividad económica clasificada en la división 6 o en los grupos 755, 969, 972 y 973 de la sección primera de las tarifas del IAE, podrán computar como gasto deducible en 2021 para el cálculo del rendimiento del capital inmobiliario la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hayan acordado a partir del 14 de marzo de 2020 correspondientes a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021.

Dada su finalidad, no se aplicará cuando la rebaja en la renta arrendaticia se compense con posterioridad por el arrendatario mediante incrementos en las rentas posteriores u otras prestaciones. Tampoco procederá, para evitar posibles fraudes, cuando los arrendatarios sean una persona o entidad vinculada con el arrendador o estén unidos con aquel por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive.

Como obligación formal para facilitar el control, el arrendador debe informar separadamente en su declaración del IRPF del importe del gasto deducible por este incentivo, y consignar el NIF del arrendatario cuya renta se haya rebajado.

- Conforme al art. 15 del mismo Real decreto-ley, en los ejercicios 2020 y 2021, el plazo para que las cantidades adeudadas por los arrendatarios tengan la consideración de saldo de dudoso cobro se reduce de seis a tres meses. Esta medida se aplicará también en el impuesto sobre sociedades cuando el arrendador sea una empresa de reducida dimensión.

- La medida anterior, prevista para los rendimientos del capital inmobiliario, se extiende también a los rendimientos de actividades económicas. Así, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF o del IRNR que tengan la condición de empresa de reducida dimensión,

en los períodos impositivos que se inicien en el año 2020 y en el año 2021 podrán deducir, en dichos períodos, las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores cuando en el momento del devengo del impuesto el plazo que haya transcurrido desde el vencimiento de la obligación sea de tres meses, en lugar de los seis que se vienen exigiendo (art. 14 del Real decreto-ley).

- Por último, el mencionado Real decreto-ley 35/2020 (disposición final primera) amplía la regla de no computar como rendimiento en especie las entregas de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresas o economatos de carácter social, a los supuestos en los que el servicio se preste fuera del establecimiento de hostelería, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

3. Impuesto sobre Sociedades

El art. 65 de la ley introduce los siguientes cambios en el Impuesto sobre Sociedades:

3.1 Se limita la exención sobre dividendos y plusvalías del art. 21 de la LIS para que los gastos de gestión referidos a las participaciones que las generan (fijados a tanto alzado en un 5 por 100) no sean deducibles del beneficio. Con ello, la normativa española se acoge a la facultad que le otorga la Directiva 2011/96/UE (Directiva matriz-filial).

A tal fin, el importe que resultará exento se fija en el 95 por 100 del dividendo o plusvalía, y no en el total como hasta ahora. Esto hace que, si hay reparto de dividendos en cadena, a mayor número de eslabones (sociedades), mayor tributación efectiva se soporte, lo que puede fomentar la simplificación de estructuras societarias.

No obstante, para incentivar su crecimiento, las empresas que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros y no formen parte de un grupo mercantil, no aplicarán la reducción en la exención de los dividendos, durante un período limitado a tres años, cuando procedan de una filial constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021.

Asimismo, para aplicar dicha exención se exigirá siempre una participación mínima del 5 por 100, frente a la situación previa, en la que se aplicaba también si el coste de la participación era superior a 20 millones de euros, aunque no alcanzara el umbral del 5 por 100. Ahora bien, para esta nueva restricción se establece un régimen transitorio de cinco años (2021 a 2025), siempre que se verifiquen ciertos requisitos.

3.2. Con igual finalidad, se modifica el art. 32 de la LIS, que regula la deducción por doble imposición económica internacional. De la misma forma que en la deducción por doble imposición jurídica, para aplicarla se exigirá

un porcentaje en el capital social, al menos, el 5 por 100, aunque el valor de adquisición supere los 20 millones de euros (con el mismo régimen transitorio).

Como hasta ahora, esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por las rentas si se hubieran obtenido en territorio español, pero para calcular dicha cuota íntegra los dividendos o plusvalías se reducirán en un 5 por 100 en concepto de gastos de gestión, en consonancia con la finalidad de la medida.

Por último, se incorporan las correspondientes adaptaciones en el régimen de consolidación fiscal y en el de transparencia fiscal internacional.

3.3. En línea con la supresión de la especialidad para participaciones en entidades cuyo coste sea superior a 20 millones de euros, pero sin alcanzar el 5 por 100 del capital de la filial, se elimina el ajuste para ellas en la limitación de la deducibilidad de gastos financieros (art. 16.1 de la LIS).

3.4. Se introducen algunas modificaciones en la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental.

El impacto recaudatorio de las modificaciones antedichas se ha estimado en memoria de los PGE en unos 1.500 millones de euros, con un efecto en caja repartido entre 2021 y 2022.

4. Impuesto sobre la Renta de no residentes

En el art. 64 de la Ley de PGE se amplía la exención actualmente aplicable a intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente [art. 14.1.c) de la Ley del IRNR], a lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de manera que los Estados que formen parte en él puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea, siempre que exista con ellos efectivo intercambio de información tributaria. Por tanto, estarán exentas del IRNR percibidas por los residentes en países del EEE, que no sean miembros de la UE (esto sucede, por ejemplo, con el Reino Unido, tras la consumación del "Brexit").

Siguiendo la modificación en el impuesto sobre sociedades, el requisito sobre la participación a la que aplica la exención por dividendos se restringe únicamente al 5 por 100, eliminándose la referencia al valor de adquisición superior a 20 millones de euros, con el mismo régimen transitorio.

5. Impuesto sobre el Patrimonio

5.1. El art. 66 Ley de PGE aumenta el tipo impositivo del 2,5 al 3,5 por 100 en la tarifa estatal del IP para

contribuyentes cuya base liquidable sea superior a 10.695.996,06 euros.

Aunque la memoria cuantifica en 339 millones de euros la ganancia recaudatoria de esta medida, esto solo sería si se aplicara a nivel nacional, pero naturalmente habrá que tener en cuenta las bonificaciones de cada legislación autonómica. La Comunidad Madrid, en la que radica una parte importante de base fiscal de este tributo, viene aplicando una bonificación completa del mismo.

Además, conviene tener en cuenta que se mantiene inalterado el límite conjunto con el IRPF previsto en el art. 31 de la Ley del IP, regla que relativiza en gran parte el impacto recaudatorio efectivo de este nuevo tipo de gravamen.

5.2. En segundo lugar, se establece la vigencia indefinida del impuesto, evitando así las prórrogas anuales. Para ello se deroga el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.

Por último, observamos que no se ha incorporado en la ley ninguna medida de “armonización fiscal territorial” de este impuesto (anunciada también respecto del impuesto sobre sucesiones y donaciones), cuestión que, por tanto, parece quedar aplazada a un momento posterior.

6. Impuesto sobre el Valor Añadido

6.1. En el IVA, el art. 69 de la Ley de PGE modifica el tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos, pasando a tributar al tipo impositivo general del 21 por 100, salvo si su consumo tiene lugar en establecimientos de restauración y hostelería, en que se gravará al 10 por 100, como el resto.

La memoria estima la mayor recaudación de esta medida en 400 millones de euros.

6.2. El art. 68 modifica el art. 70. Dos de la Ley del IVA con el fin de que la “regla de uso efectivo” deje de aplicarse respecto de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla. En la práctica, esto significa que los servicios prestados por empresarios o profesionales radicados en Canarias, Ceuta y Melilla, que hasta ahora se consideraban sujetos al IVA cuando eran efectivamente utilizados en el territorio de aplicación del impuesto (Península y Baleares), dejan de estarlo, no debiéndose repercutir IVA por ellos.

6.3. Al igual que en el IRPF, se prorroga durante en el ejercicio 2021 la elevación de los límites que determinan la exclusión del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (art. 70 de la Ley de PGE).

Resta por último indicar que en este impuesto el Real Decreto-ley 35/2020 ha introducido modificaciones en el régimen simplificado análogas a las de la estimación

objetiva del IRPF.

7. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Como viene siendo habitual en las leyes de presupuestos, el art. 71 de la Ley para 2021 actualiza en un 2 por 100 la escala de gravamen de los títulos y grandezas nobiliarios.

Cabe señalar, no obstante, que respecto de este tributo y del resto de impuestos patrimoniales, está actualmente en tramitación el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que prevé importantes cambios, particularmente en la base imponible.

8. Impuestos Especiales

Como antes hemos anticipado, finalmente no se ha incluido en la ley aprobada la medida más importante que era el incremento de tipos del impuesto sobre hidrocarburos para el gasóleo y al biodiésel (3,8 céntimos por litro, pasando de 30,7 a 34,5 céntimos por litro), que preveía una recaudación adicional de unos 500 millones de euros.

Por otra parte, en el Impuesto Especial sobre la Electricidad, el art. 72 de la ley incluye dos nuevas exenciones relativas a la energía eléctrica consumida en embarcaciones que haya sido producida a bordo de ellas, y a la energía eléctrica suministrada que sea objeto de compensación con la energía horaria excedentaria. Asimismo, se incluye una reducción a la base imponible sobre la energía eléctrica suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril.

9. Impuesto sobre las primas de seguros

El art. 73 de la ley aumenta el tipo de gravamen de este impuesto, que pasa del 6 al 8 por 100, con una recaudación esperada de 507 millones de euros, según la memoria.

10. Tributos Locales

En el IAE, el art. 67 de la Ley crea nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas. El cambio más relevante consiste en clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de gas y electricidad que hasta ahora carecían de una clasificación propia. También se crea un epígrafe para la nueva actividad de los puntos de recarga de vehículos eléctricos instalados en establecimientos o locales. Por último, se añade un epígrafe específico para comercios integrados dentro de las grandes superficies comerciales.

Se deja pasar así otra oportunidad de modificar el tributo local necesitado quizá de mayor revisión, como es el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

11. Tasas

El art. 74 eleva en un 1 por 100 el importe a exigir por las de cuantía fija, excepto las que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas desde el 1 de enero de 2019.

No obstante, se mantienen los importes de las tasas sobre el juego, recogidas en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas.

Asimismo se regula la cuantía de las tasas exigibles por la Jefatura Central de Tráfico, la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico, las tasas ferroviarias y portuarias.

Por último, aplicable a todo el sistema tributario, estatal, autonómico y local, el interés de demora tributario se mantiene al 3,75 por 100 hasta el 31 de diciembre de 2021.

Para consultar el texto íntegro pinche en el siguiente enlace: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-17339>

PRECIOS MEDIOS DE VENTA: ORDEN HAC/1275/2020

Orden HAC/1275/2020, de 28 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, que se ha considerado como idóneo para la comprobación de valores de los medios privados de transporte, aprobándose para cada ejercicio una Orden ministerial en la que se han recogido los precios en el mercado no solo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también los de las embarcaciones de recreo.

En aplicación de lo anterior, la Orden de 30 de enero de 1987 aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación, tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el entonces Impuesto General sobre las Sucesiones. Dichos precios medios de venta han venido siendo actualizados en los últimos años por sucesivas Órdenes de este Ministerio. La última actualización realizada se ha llevado a efecto por la Orden del Ministerio de Hacienda HAC/1273/2019, de 16 diciembre, en la que se establecía, como se hace en esta Orden, que los pre-

cios medios de venta pudieran utilizarse como medios de comprobación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. En el mismo sentido, la Orden de 4 de julio de 2001, por la que se aprueba el modelo de declaración-liquidación que debe utilizarse en las transmisiones de determinados medios de transportes usados sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que para la práctica de la liquidación se podrán tomar en cuenta los precios medios de venta establecidos anualmente en Orden Ministerial.

Para la elaboración de las tablas de modelos y precios se han utilizado las publicaciones de las asociaciones de fabricantes y vendedores de medios de transporte, así como las indicaciones y características técnicas sobre nuevos vehículos aportadas por los propios fabricantes.

Esta Orden mantiene la tabla de porcentajes de depreciación contenida en el anexo IV de la Orden de 15 de diciembre de 1998, por considerar que sigue siendo adecuada a la realidad del mercado del automóvil y a la depreciación que sufren los vehículos. Se incluyen bajo un mismo encabezamiento los datos técnicos correspondientes a los vehículos, con la potencia expresada en kilovatios (kW).

Como en años anteriores, se mantiene también como dato informativo e identificativo de los modelos, de acuerdo con la costumbre, la potencia de los motores en caba-

llos de vapor (cv), por ser un dato de carácter comercial y general que sirve para identificar algunos de los modelos de automóviles, si bien no es en ningún caso una unidad permitida del Sistema Legal de Unidades de Medida (Ley 32/2014, de 22 de diciembre, de Metrología). Asimismo, se conserva, como otro elemento para diferenciar algunos modelos de automóviles, cuya denominación se mantiene a lo largo del tiempo, el periodo de su comercialización, dado que algunos vehículos, aun siendo diferentes, mantienen su misma denominación comercial durante un gran número de años. A su vez, los precios medios de los diversos tipos de motocicletas se siguen diferenciando en función del tamaño de su motor, expresado mediante los centímetros cúbicos del mismo, elevando las cuantías de las de mayor cilindrada, dado que mantienen a lo largo del tiempo un mayor valor de mercado.

Como el año anterior, en lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para adecuar dicha valoración a los criterios de la Unión Europea, se mantiene la fórmula que elimina del valor de mercado, a efectos de dicho impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

Por todo lo anterior procede actualizar para el año 2021 los precios medios de venta y los porcentajes aplicables a los mismos.

En su virtud, dispongo:

Artículo 1. *Tablas de precios medios aplicables.*

Las tablas que figuran en los anexos I, II, III, y IV de la Orden HAC/1273/2019, de 16 de diciembre, quedan sustituidas a todos los efectos por las que se recogen en los anexos I, II, III y IV de esta Orden.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación de los precios medios de venta.*

Los precios medios de venta, que se aprueban por esta disposición, serán utilizables como medios de comprobación a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Artículo 3. *Determinación del valor de los vehículos de turismo, todo terrenos y motocicletas.*

Para la determinación del valor de los vehículos de turismo, todo terrenos y motocicletas ya matriculados se aplicarán sobre los precios medios, que figuran en el anexo I de esta Orden, los porcentajes que correspondan, según los años de utilización y, en su caso, actividad del vehículo, establecidos en la tabla e instrucciones que se recogen en el anexo IV de esta Orden.

Artículo 4. *Determinación del valor de las embarcaciones de recreo y motores marinos.*

La fijación del valor de las embarcaciones de recreo y motores marinos se efectuará valorando separadamente el buque sin motor y la motorización, para lo cual se to-

marán los valores consignados en los anexos II y III de esta Orden, aplicándoseles los porcentajes de la tabla incluida en el anexo III de esta Orden, según los años de utilización, y sumando posteriormente los valores actualizados para obtener el valor total de la embarcación.

Artículo 5. *Regla especial para la determinación del valor a los efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se aplicarán las siguientes reglas:

Primera: A los precios medios que figuran en los anexos I, II y III de esta Orden se le aplicarán los porcentajes que corresponda, según los años de utilización y, en su caso, actividad del vehículo, establecidos en la tabla e instrucciones que se recogen en el anexo IV de esta Orden.

Segunda: Cuando se trate de medios de transporte que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero y que sean objeto de primera matriculación definitiva en España teniendo la condición de usados, del valor de mercado calculado teniendo en cuenta lo señalado en la regla primera anterior, se minorará el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos. Para ello se podrá utilizar la siguiente fórmula:

$$BI = VM / (1 + (\text{tipoIVA} + \text{tipoiEDMT} + \text{tiposOTROS}))$$

Donde:

BI: Base imponible de medios de transporte usados en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

VM: Valor de mercado determinado por tablas de precios medios tras la aplicación de los porcentajes del anexo IV.

tipoIVA: Tipo impositivo, en tanto por uno, del Impuesto sobre el Valor Añadido que habría sido exigible en el momento de la primera matriculación y en el ámbito territorial en que ahora se vaya a matricular en España ese medio de transporte.

tipoiEDMT: Tipo impositivo, en tanto por uno, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que habría sido exigible en el momento de la primera matriculación y en el ámbito territorial en que ahora se vaya a matricular en España ese medio de transporte.

tiposOTROS: Resultado de sumar los tipos impositivos, en tanto por uno, de cualesquiera otros impuestos indirectos que hayan gravado la adquisición del medio de transporte, y que estén incluidos en el valor de mercado.

Disposición final única. Entrada en vigor.

Esta Orden entrará en vigor el día 1 de enero del año 2021.

Para consultar el texto pinche en el siguiente enlace:

<https://boe.es/boe/dias/2020/12/30/pdfs/BOE-A-2020-17270.pdf>



NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES..... 11

Las adjudicaciones en pago de asunción de deudas en la jurisprudencia suprema.

Antonio Martínez Lafuente. Abogado del Estado. Doctor en Derecho.....11

Las adjudicaciones en pago de asunción de deudas en la jurisprudencia suprema.

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

Abordamos el comentario a la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 17 de Septiembre de 2020, que se decanta por la sujeción al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales, de la aportación social de fincas gravadas con hipotecas otorgadas en garantía de la devolución de préstamos previamente concertados, con motivo de un aumento de capital social, al quedar gravada la operación societaria y la adjudicación de bienes en pago de asunción de deudas.¹

I

1.- Como antecedentes de lo que llegó a conocimiento de la Jurisprudencia Suprema, quiere hacerse mención de:

-La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga de 21 de Enero de 2019.

-El Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de Julio de 2019, en el que se aprecia la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

I. La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

“Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias (constitución de sociedad) o si, además,

comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.”

II. Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 7.2.A) en relación con los artículos 1, 2, 4, 19.1 y 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre.

- La afirmación contenida en la Sentencia que se examina, desestimatoria del Recurso de Casación y confirmatoria de la doble liquidación, en la que se expuso: “aceptando que la cuestión que nos ocupa es discutible, la solución contraria a la recogida en la sentencia recurrida supondría revisar la doctrina establecida recientemente por este mismo tribunal en un supuesto prácticamente idéntico al aquí analizado.”²

- por último y pese a tratarse de una cuestión discutible y que se decanta en favor de la Hacienda es virtud del principio “in dubio pro Fisco”, el Tribunal Supremo aplicando la doctrina del “acto claro”³ no creyó conveniente el planteamiento de cuestión prejudicial de interpretación del Derecho de la Unión Europea y ello pese a que en la Sentencia de la que se da cuenta se expone:

“1. La parte recurrente manifiesta, muy resumidamente que el supuesto analizado en la sentencia constituye una sola operación societaria y, en consecuencia, la tesis de la existencia de un solo hecho imponible en las operaciones de ampliación del capital social realizadas mediante la

¹ Me remito a lo que en su momento expuse en mi: “Manual del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Editorial Marcial Pons. Quinta Edición (1997).

² Las Sentencias a las que se refiere el párrafo transcrito fueron las dictadas en los Recursos de Casación 3205/2017, 5194/2017 y 6263/2017; es de hacer constar que las citadas Sentencias, así como la de 17 de Septiembre de 2020, fueron objeto de voto particular de los Magistrados Excmos. Sres. D. José Antonio Montero Fernández y D. Isaac Merino Jora.

aportación de bienes inmuebles gravados con hipoteca se ajusta mejor a una interpretación integradora de nuestra legislación y de la normativa europea, en la medida que la norma fiscal no puede obviar la naturaleza jurídica del negocio jurídico que es objeto de gravamen.

En cualquier caso, para el supuesto de que las consideraciones efectuadas no condujeran a la anulación de la liquidación, entiende necesario el planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación, interesando del Tribunal de Luxemburgo que determine si es conforme con el Derecho de la Unión "exigir un gravamen con motivo del aumento del capital social, a título de adjudicación en pago de asunción de deudas, interfiriendo de ese modo en la financiación interna de la empresa."

2.- En concreto la petición de la parte recurrente se formuló en los siguientes términos:

"OTROSI digo que en la medida de que las presentes consideraciones no hayan conducido a la anulación de la liquidación practicada, procede se plantee cuestión

prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los siguientes términos.

¿Es conforme al Derecho de la Unión Europea en el estado actual de su evolución que un Estado miembro como el Reino de España exija un gravamen con motivo del aumento del capital social, a título de adjudicación en pago de asunción de deudas, interfiriendo en la financiación interna de la Empresa y en consecuencia contrario a la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio, posteriormente refundida en la Directiva 2008/7 del Consejo de 12 de Febrero?"⁴

3.- Con este parecer coinciden los dos Magistrados del Tribunal Supremo que al discrepar de la Sentencia, emitieron su voto particular en el sentido siguiente:

Estamos ante una cuestión polémica que suscita razonables y serias dudas, también desde la perspectiva de su relación con el Derecho europeo. Por ello consideramos que hubiera sido procedente plantear cuestión prejudicial, puesto que la finalidad perseguida por la Directiva podría verse comprometida si con motivo de la constitución de una sociedad o con la ampliación de capital pudiera percibirse otro impuesto (trasmisiones patrimoniales) distinto del impuesto sobre operaciones societarias.⁵

La Directiva regula la percepción de impuestos indirectos en relación con operaciones de reestructuración que afecten a sociedades de capital. En particular su artículo 3, que lleva por título "aportaciones de capital", señala que a efectos de la presente Directiva y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4, tendrán la consideración de aportaciones de capital las siguientes operaciones: a) la constitución de una sociedad de capital, b) el aumento de capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza.

En lo que ahora interesa la Directiva 2008/7 del Consejo, de 12 de Febrero de 2008 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, pudiera incidir directamente sobre la consideración de la asunción de deuda como trasmisión patrimonial objeto de gravamen al margen de la operación societaria de la que se desgaja para hacerla tributar.

La Directiva pretende preservar el principio de libre circulación de capitales, y ya advierte en sus consideraciones que "Los efectos económicos del impuesto sobre las aportaciones son desfavorables para la agrupación y el desarrollo de las empresas", por lo que

3 El Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/2019, de 26 de Marzo, expuso: "En fin, de manera sintética, nuestra doctrina quedaría así expresada: a) Resulta contrario al derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), dejar de aplicar una norma interna (tenga esta rango de ley o no) sin plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuando exista una «duda objetiva, clara y terminante» sobre esa supuesta contradicción [SSTC 58/2004, FFJJ 9 a 14; 232/2015, FJ 5 a)]. Tal duda objetiva puede derivar (i) del hecho de existir un criterio generalizado de los tribunales españoles acerca de la compatibilidad entre ambas normas, que el órgano judicial no desvirtúa mediante una motivación específica en la resolución impugnada en amparo; (ii) porque pese a haberse dictado una o más resoluciones por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea referentes a dicha norma nacional, ninguna se ha pronunciado directamente sobre las cuestiones que ahora se suscitan; (iii) o bien por la conjunción de ambas circunstancias (STC 58/2004, FFJJ 13-14); b) Resulta igualmente contrario al derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), por alteración del sistema de fuentes: inaplicar una norma interna sin plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando se fundamenta dicha decisión en la doctrina del «acto aclarado», en los casos en que tal doctrina no puede ser invocada; es decir, cuando no sea posible afirmar que «la cuestión planteada es materialmente idéntica a una que ya fue objeto anteriormente de una decisión con carácter prejudicial en un asunto análogo» (STJUE de 6 de Octubre de 1982, asunto 283/81, Cilfit, apartado 13) como, por ejemplo, se examinó en la ya citada STC 194/2006; c) En sentido contrario a lo anterior, «dejar de plantear la cuestión prejudicial y aplicar una ley nacional supuestamente contraria al Derecho de la Unión no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva si esa decisión es fruto de una exégesis racional de la legalidad ordinaria, pues solo estos parámetros tan elevados forman parte de los derechos consagrados en el art. 24 CE» [STC 232/2015, FJ 5 b), con cita de las anteriores SSTC 27/2013, de 11 de Febrero, FJ 7; 212/2014, de 18 de Diciembre, FJ 3, y 99/2015, de 25 de Mayo, FJ 3]; d) Asimismo, cumpliéndose con los requisitos de la doctrina del «acto aclarado», también hemos dicho que «corresponde a este Tribunal velar por el respeto del principio de primacía del Derecho de la Unión cuando exista una interpretación auténtica efectuada por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En estos casos, el desconocimiento y preterición de esa norma de Derecho de la Unión, tal y como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, puede suponer una selección irrazonable y arbitraria de una norma aplicable al proceso, lo cual puede dar lugar a una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva» [STC 232/2015, FJ 5 c), con cita de las anteriores STC 145/2012, de 2 de Julio, FFJJ 5 y 6; en igual sentido, SSTC 148/2016, de 19 de Septiembre, FJ 5 b); 162/2016, de 3 de Octubre, FJ 2, y 75/2017, de 19 de Junio, FJ 2]; a la vista de lo expuesto el Tribunal Supremo debió haber planteado cuestión prejudicial, tal y como se hará referencia más adelante.

4 Me remito a lo que expuse en: "Directriz Comunitaria de 17 de Julio de 1969, reguladora del derecho de aportación", "Crónica Tributaria" nº 30 (1979); así como a: "La incidencia de la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio de 1969, en el Ordenamiento Tributario Español", del Profesor Tejerizo López en "Noticias de la Unión Europea" Nº 231 (2004).

5 Véase: "La apreciación del interés casacional objetivo en el Recurso Contencioso-Administrativo", de D. Jordi de Juan Casadevall, en "Quincena Fiscal" nº 1-2 (2020).

"La mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en suprimir el impuesto sobre las aportaciones", aunque mientras que los Estados miembros sigan recaudando el impuesto sobre las aportaciones debe mantenerse condiciones estrictas, pero con una advertencia "Al margen del impuesto sobre las aportaciones, no debe recaudarse impuesto indirecto alguno sobre la concentración de capitales".

El supuesto que contemplamos, gravar una de las modalidades permitidas legalmente para la constitución de sociedades, como es la de aportación de inmueble con deuda hipotecaria, va de suyo que incide, a nuestro entender, directamente o, al menos, indirectamente, sobre el principio de libertad de circulación de capitales, en cuanto que la carga tributaria que incorpora, véase el caso que nos ocupa, la hace inviable. Lo que conlleva que en la práctica se obstaculicen los mecanismos dispuestos legalmente a propósito, pues resulta claro que ninguna operación se llevará a efecto mediante esta modalidad, cuando el mismo resultado puede alcanzarse sin carga fiscal. Excepto que se quiera evitar una posible elusión fiscal, en cuyo caso así debe ser contemplado y regulado.

Junto a lo anterior no puede perderse de vista que el art. 11 de la Directiva, relativo a la base imponible, dispone que "En el caso de las aportaciones de capital a que se refiere el artículo 3, letra a), c) y d), la base imponible del impuesto sobre las aportaciones estará constituida por el valor real de los bienes de cualquier naturaleza, aportados por los socios o que esos deban aportar, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de cada aportación"; por lo que resulta evidente que el art. 25 "En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél que de fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas", sólo se ajustará a los términos de la Directiva de entender que la deuda existente que acompaña al inmueble aportado, queda al margen de gravamen alguno, en tanto que ayuda a definir y delimitar la base imponible gravable en operaciones societarias, que, por ende, la excluye como elemento conformador del gravamen de transmisiones patrimoniales en los términos que anteriormente se han indicado.

II

1.- Las "adjudicaciones en pago de asunción de deudas", con motivo del aumento de capital de sociedades constituyen un acto no sujeto al Impuesto, conclusión que se desprende de una interpretación histórica y sistemática del vigente Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, con

las modificaciones legales introducidas con posterioridad.

En efecto, en la anterior normativa del tributo contenida en el Texto Refundido que fue aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de Abril, y en su art. 55, se dispuso lo que a continuación sigue:

"Se considerarán transmisiones onerosas y se liquidarán según la naturaleza y clase de los bienes o derechos de que se trate: 1º Las adjudicaciones expresas de bienes y derechos de todas clases en pago de deudas o de asunción o para pago de ellas y las mismas adjudicaciones, aunque sean tácitas, que se produzcan como consecuencia de la constitución, aumento y disminución de capital, prórroga, modificación, transformación y disolución de sociedades."

Las diferencias entre los diversos tipos de adjudicaciones se contienen en la conocida Circular 1 / 1966, de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, en la que se expuso: «Como enseña la doctrina, en la adjudicación en pago hay entrega de una cosa distinta de la que se debe, y el crédito que así se extingue viene a operar como precio de la transmisión. En la adjudicación para pago la cosa se entrega con la finalidad de que se satisfaga la deuda; supone un encargo una comisión con ese destino.

En la adjudicación en pago de asunción de deudas un tercero en relación al acreedor y al deudor conforme reconoce la doctrina y se ha tenido en cuenta por la normativa fiscal- asume una deuda existente; es decir, que se le adjudica un bien como contrapartida de que se le transmite una deuda, del que la asume". En esta clase de adjudicaciones es indiferente la finalidad; la transmisión plena y definitiva se produce desde luego libre de todo encargo o mandato y no juega a estos efectos el destino ulterior de los bienes ni la extinción de las deudas. Es sintomático que estamos en presencia de una regulación específicamente tributaria, hasta el punto de que en el orden civil se hace uso de la misma a modo de corriente en sentido inverso a lo que es habitual en este impuesto en que el concepto a aplicar, y sin perjuicio de las especiales modulaciones, es el acuñado por el Derecho privado; en tal sentido es de traer a colación lo que se expone por la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 13 de Febrero de 1989, en la que se indica:

"A fines de solución del recurso de casación interpuesto y que es materia de esta Sentencia, es asimismo de considerar y determinar, por ser base de la solución que aquél deba merecer, y concretamente en orden a la apreciación de título viabilizador de tercera de dominio, el concepto, naturaleza, carácter y efectos respectivamente atribuibles jurídicamente a la adjudicación en pago de deudas a "*datio pro soluto*" y la adjudicación para el pago de deudas a "*datio pro solvendo*", y en tal sentido es de entender que la primera, o sea la "*datio pro soluto*", significativa de adjudicación del pago de deudas, si bien no tiene una específica definición en el derecho sustantivo

civil, aunque sí en el ámbito fiscal, se trata de un acto por virtud del cual el deudor transmite bienes de su propiedad al acreedor, a fin de que éste aplique el bien recibido a la extinción del crédito de que era titular, actuando este crédito con igual función que el precio en el contrato de compraventa, dado que según tiene declarado esta Sala en Sentencia de 7 de Diciembre de 1983, bien se catalogue el negocio jurídico que implica como venta, ya se configure como novación o como acto complejo, su regulación ha de acomodarse analógicamente por las normas de la compraventa, al carecer de reglas específicas, adquiriendo el crédito que con tal cesión se extingue, como viene dicho, la categoría de precio del bien o bienes que se entreguen en adjudicación en pago de deudas, en tanto que la segunda, es decir la datio pro solvendo, revelador de adjudicación para pago de deudas, que tiene específica regulación en el artículo 1.175 del Código Civil, se configura como un negocio jurídico por virtud del cual el deudor propietario transmite a un tercero, que en realidad actúa por encargo, la posesión de sus bienes y la facultad de proceder a su realización, con mayor o menor amplitud de facultades, pero con la obligación de aplicar el importe obtenido en la enajenación de aquéllos al pago de las deudas contraídas por el cedente, sin extinción del crédito en su totalidad, pues que, salvo pacto en contrario, el deudor sigue siéndolo respecto del adjudicatario en la parte indicaciones están o no sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. A este respecto es de señalar que el artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de 30 de Diciembre de 1980, que se ocupa de regular el hecho imponible, distingue junto a las transmisiones patrimoniales por naturaleza (apartado 1), una serie de hechos imponibles que, con independencia de su naturaleza jurídico-privada, fiscalmente quedan equiparados a transmisiones patrimoniales (apartado 2). La distinción ya existía en el Texto Refundido de 6 de Abril de 1967, y entre esas transmisiones patrimoniales por equiparación figuraban las adjudicaciones "en pago de deudas", "pago para deudas" y "en pago de asunción de deudas". Esta última figura ha sido suprimida, sin embargo, del nuevo Texto Refundido, y en tal sentido hay que concluir, como bien hace el Tribunal de Córdoba, que ya no constituye hecho imponible sujeto al impuesto. Procede, por tanto, la desestimación del recurso."

2.- Tras la primera regulación del tributo contenida en la Reforma Tributaria postconstitucional, plasmada en la Ley 32/1980, de 21 de Junio, dejaron de estar gravadas "las adjudicaciones en pago de asunción de deudas", por lo de artificioso que tenía esta figura y lo mismo aconteció en el Texto Refundido del tributo aprobado por Real Decreto

Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre; sin embargo en el Reglamento para la ejecución de éste último, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, y en su art. 29 se dispuso que:

"En las adjudicaciones expresas de bienes y derechos que se realicen en pago de la asunción por el adjudicatario de una deuda del adjudicante se exigirá el impuesto por el concepto de adjudicación en pago de deudas."

Era tan evidente que el Reglamento invadía la reserva de Ley y el principio de jerarquía normativa, que fue anulado por la Sentencia del Tribunal supremo de 5 de Diciembre de 1998.⁶

3.- No tardó en reaccionar el legislador, y así por medio de la Ley 55/1999, de 29 de Diciembre, se dio nueva redacción al art. séptimo de la Ley del tributo y como tal figura en el Texto Refundido vigente, a cuyo tenor:

"Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto:

A. Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas"⁷

Comparando la redacción transcrita con la que se contenía en el Texto Refundido del año 1967, se llega a una conclusión, que no por obvia ha de resaltarse, y no es otra que el haber desaparecido las adjudicaciones en pago de asunción de deudas, en relación con las operaciones societarias, y en particular, con los actos de aumento de capital de sociedades, que es lo que, por el contrario, sí que se contemplaba en la normativa anterior.

Si la redacción del actual precepto no hace mención de las adjudicaciones ligadas a los actos societarios, la no sujeción, con toda claridad se impone ya que las "adjudicaciones en pago de asunción de deudas", no pueden ir ligadas fiscalmente a actos societarios, y en concreto al aumento de capital social, y en todo caso la doble exigencia del gravamen es contraria a lo que se dispone en el artículo 1 (2) del Texto Refundido, conclusión que comparten las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña y de la Comunidad Valenciana, en Sentencias de 21 de Octubre de 2009 y 17 de Diciembre de

6 Me he referido a ello en el libro Homenaje a D. Manuel Goded Miranda. Edición del Ministerio de Justicia en colaboración con la Abogacía General del Estado (2019), y llevé por título: "Precisiones jurisprudenciales sobre los reglamentos tributarios y la reserva de ley".

7 En el precepto mencionado también se incluyen en el hecho imponible en su condición de transmisiones onerosas, los excesos de adjudicación, los expedientes de dominio, las actas de notoriedad expedidas conforme a la Ley Hipotecaria y los reconocimientos de dominio; la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Octubre de 2020, considera como acto no sujeto al Impuesto, la adquisición de la propiedad mediante prescripción adquisitiva o usucapión precisando que: "Lo que hay es una declaración judicial que señala que ha habido usucapión, esto es un modo originario de adquirir la propiedad, todo ello sin perjuicio de considerar que tales reconocimientos de dominio, en la propia Ley, están anudados a la acreditación de una transmisión, que integra un modo de adquirir diferente al de prescripción del art. 609 del Código Civil"; a mi entender lo mismo ocurre con la adquisición por ocupación, históricamente "adquisición por conquista".

2009, y posteriormente la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia de 30 de Abril de 2018.

III

1.- La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Septiembre de 2020, a la que se refiere el presente comentario no alude a la reforma introducida en la normativa del tributo, y tampoco se ocupa con la necesaria precisión de los efectos que en la citada reforma tuvo el Derecho de la entonces denominada "Comunidad Económica Europea."

Y en tal sentido procede hacer alusión a que el legislador español desde la Ley 32/1980, de 21 de Junio, acuñó el concepto de "Gravamen sobre Operaciones Societarias"⁸ dentro del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, incorporando incluso antes de la adhesión a la CEE, la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio, Reguladora del "derecho de aportación"; a ello se ha referido el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 20 de Febrero de 2006, al indicar:

"La Ley 32/1980, de 21 de Junio, creó dentro del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados un concepto propio, el de operaciones societarias, en el que incluyó los actos y contratos relativos a la financiación de las sociedades, constitución y ampliación de capital, y otros tipificados anteriormente como transmisiones onerosas, art. 54, apartado 3º del TR aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de Abril.

La peculiaridad de la técnica jurídica, propia del régimen tributario de la financiación mediante aportaciones de los socios, consistió en que la Ley 32/1980, de 21 de Junio, anticipó e incluyó en su texto, arts. 15 y 16, el régimen ya armonizado con la Directiva 69/335/CEE, si bien carente de efectividad, puesto que la misma Ley 32/1980, de 21 de Junio, aplazaba su eficacia, mediante la Disposición Transitoria Tercera, cuyo apartado 3 preceptuaba que hasta la entrada en vigor del IVA se aplicarían las normas de determinación de la base imponible y liquidable y los tipos de gravamen propios del antiguo sistema, o sea el de la Ley 41/1964, de 11 de Junio, de Reforma del Sistema Tributario, y de su correspondiente Texto refundido, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de Abril."

La armonización fiscal se produjo de modo anticipado, previendo la futura incorporación de España a ámbitos supranacionales, como así aconteció; pero esta previa adaptación no impidió que con relación a los actos

tributarios realizados al amparo de la normativa española, se invocara el efecto directo de la Directiva 69/335/CEE de 17 de Julio, pues como expuso el Tribunal Supremo en reiteradas Sentencias.

"La Sala considera que este caso es uno de los supuestos más claros de aplicación directa de una Directiva comunitaria, a partir del 1 de Enero de 1986, pues el Estado español había previsto anticipadamente su transposición a nuestro Ordenamiento Tributario, aunque ciertamente no lo hiciera con la precisión técnica o jurídica que el caso requería."

Añadiéndose:

"La Directiva integra el Ordenamiento Jurídico comunitario europeo, que tiene primacía y efecto directo sobre la normativa española, y, aunque no ostente la naturaleza de un Reglamento, obliga a todos los Estados miembros de la CEE a adaptar su derecho interno a la misma, cualquiera que sea la residencia del aportante o del suscriptor de las obligaciones, bonos, etc., porque fija, de un modo claro y preciso, y con una perfecta e incondicionada amplitud jurídica, los objetivos a alcanzar y reúne, por tanto, los requisitos necesarios para esa aplicación directa, como cierre de la aplicación implícita y progresiva en la legislación de la que dimana la actual que ha sido objeto de examen. Y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en las Sentencias, entre otras, dictadas, en el asunto Sace, el 17 de Diciembre de 1979, en el asunto Ratti, el 5 de Abril de 1979 y, en el asunto Becker, el 19 de Enero de 1982, tiene declarado, al efecto, que las disposiciones suficientemente precisas de una Directiva pueden, en ausencia o defecto de la legislación interna de desarrollo, producir efecto directo y ser aplicables por las jurisdicciones internas a los justiciables que las aleguen o a quienes benefician."

En definitiva, la adaptación anticipada del Derecho Comunitario no impidió invocar el efecto directo de la Directiva 69/335/CEE de 17 de Julio, como una demostración más de lo que comporta, desde la perspectiva del sistema de fuentes, la recepción del Derecho Comunitario Europeo.⁹

2.- La segunda adaptación se produjo con motivo de promulgarse la Ley 29/1991, de 16 de Diciembre, en cuyo preámbulo se expuso:

"Las modificaciones en la modalidad de operaciones societarias, aunque afectan a la práctica totalidad de los artículos que el texto refundido dedica a la misma, no implican un cambio total en su regulación, y ello como consecuencia, por una parte, de que la Ley 32/1980, de 21 de Junio, ya procuró ajustarse, en lo que en aquel momento era posible, a la regulación comunitaria,

⁸ Me remito a la obra del Profesor Cazorla Prieto: "Tributación de las operaciones societarias". Instituto de Estudios Fiscales (1982), así como al Tratado de los Profesores Muñoz del Castillo, Villarín Lagos y de Pablo Varona; "Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". Editorial Civitas, Segunda Edición (2008).

⁹ Me remito a mi monografía: "Fuentes del Ordenamiento Jurídico europeo y recurso prejudicial". Cuadernos de Derecho Registral (2016).

contenida fundamentalmente en la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y, además, porque se han ido realizando progresivamente otras adaptaciones, como demuestra la Ley 37/1988, de 28 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, que estableció un tipo único de imposición del 1 por 100.

No obstante, todavía existían materias en la que, al menos formalmente, la regulación del impuesto español difería de la establecida en la normativa comunitaria."

3.- Por ello el aumento de capital social desde la Ley 32/1980, de 21 de Junio, hasta la actual regulación del Impuesto contenida en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, la adaptación del legislador español, está en sintonía con la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio; en efecto, según esta, artículos 4 y 5, se gravan las aportaciones al capital social y la capitalización de reservas; por su parte el citado Real Decreto Legislativo, en el que se contiene el vigente Texto Refundido, dispone que:

- hecho imponible art. 19(2)

"No estará sujeta la ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones."

- base imponible art. 25(1)

"En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas."

Lo anteriormente expuesto ha sido ratificado por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo que en Sentencia de 16 de Octubre de 2000, expuso:

"El hecho imponible de las operaciones societarias es gravar el desplazamiento patrimonial del socio o la sociedad, cuando ésta se constituye o aumenta su capital, mediante las correspondientes aportaciones o a la inversa de la sociedad al socio cuando se disuelve o reduce su capital.

Cuando se trata de sociedades de capital (en nuestro Derecho, sociedades que limitan la responsabilidad de los socios o sea sociedades anónimas, sociedades comanditarias por acciones y sociedades de responsabilidad limitada) la base imponible es la cifra de capital emitido o ampliado más la prima de emisión, si se exigiere. Obviamente si se aporta una empresa en su conjunto, debe existir una absoluta correspondencia, entre el valor neto de la empresa aportada (activo real menos pasivo exigible) y el capital nominal, suscrito por el socio aportante, más la prima de emisión, es decir la base imponible de la operación societaria, coincide cuantitativamente con el valor neto de la empresa

aportada. Es menester resaltar que en esta clase de sociedades, el Impuesto no recae sobre la transmisión de los bienes y derechos que constituyan la aportación, sino sobre el capital constituido o ampliado."

Sólo puede ser gravado por el importe nominal a que afecta, y sin que puedan aparecer gravámenes complementarios tomando en consideración las aportaciones al capital social, siquiera a título de "adjudicación en pago de asunción de deudas", pues a ello se opone el art. primero, apartado segundo, del Texto Refundido del Impuesto, dado que estas tienen la consideración de "transmisiones onerosas".

Insistiendo en lo expuesto, recuérdese que conforme al art. 25 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre:

"En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquel quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas."

Tradicionalmente las reglas para fijar la base imponible de la modalidad "Operaciones Societarias" han sido las mismas para todo tipo de sociedades, habiéndose acudido en general al valor de los bienes y derechos aportados para determinarla; la Ley 32/1980, de 21 de Junio, que reformó el Impuesto, vino a establecer sin embargo reglas diferentes para las sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios y las sociedades distintas de las anteriores, si bien la vigencia de la norma quedaba pospuesta, según la Disposición Transitoria.3.3.a) de la misma, a la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido, hasta la cual la base consistiría en el valor real de las aportaciones realizadas en favor de la sociedad.

Según la Memoria del Anteproyecto de Ley de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, el mantenimiento de la base imponible, para las sociedades que limiten la responsabilidad de los socios, en la cifra nominal del capital tiene su apoyo en lo dispuesto in fine por el apartado dos del art. 5 de la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio, según el cual el importe sobre el cual se liquide el impuesto no podrá, en ningún caso, ser inferior al importe nominal de las participaciones sociales atribuidas o pertenecientes a cada socio, añadiendo que en el tipo de sociedades a que se aplica esta base imponible, con las garantías establecidas actualmente para comprobar los valores atribuidos a las aportaciones in natura aparece ineludible que el valor real de lo que se aporta tenga que coincidir con el nominal de las participaciones entregadas al aportante.

4.- La base imponible de las sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios quedó

determinada, tras la entrada en vigor de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el importe nominal en que quede fijado, o ampliado, el capital de la sociedad, con adición, en su caso, de las primas de emisión; no se atiende ya al valor real de las aportaciones realizadas en favor de la sociedad, siendo relevante a efectos de determinación de la base imponible únicamente la cifra de capital fijada en los estatutos sociales; por ello no influirá en la percepción del impuesto el desembolso parcial del capital; se ha producido en este sentido un cambio en la regulación del mismo, ya que tradicionalmente se gravaban exclusivamente las aportaciones realizadas en el tiempo y cuantía con que se produjeran; actualmente, aunque únicamente se desembolse el 25% del capital suscrito, posibilidad permitida por el art. 79 de la Ley de Sociedades de Capital, el impuesto se liquidará por el total y no sólo por lo efectivamente desembolsado.

5.- La consecuencia más importante de la nueva fórmula de determinación de la base imponible estriba en que no será posible la comprobación del valor de las aportaciones, ya que no estamos ante un concepto jurídico indeterminado; verificado el importe nominal en que quede fijado el capital social, a nada conduce constatar si el valor de las aportaciones no dinerarias es superior al de las acciones recibidas a cambio, y por tanto, que el valor del patrimonio social en el momento de la constitución es superior al capital social, pues para las sociedades que analizamos no se atiende ya al valor de lo aportado; como ha señalado la propia Dirección General de Tributos en contestación a consulta de 14 de Diciembre de 2000, la base imponible se fija sin distinguir si se trata de aportaciones en metálico o no dinerarias, prescindiendo en cualquier caso del valor real y, en consecuencia, de la posibilidad de llevar a cabo la comprobación del valor por parte de la Administración Tributaria, doctrina que ya había sido fijada por el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 11 de Abril de 1996.

IV

1.- Como ya ha quedado expuesto la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Septiembre de 2020, pese a considerar que la cuestión es “discutible”¹⁰ no estima el Recurso de Casación, sin que conforme a lo dictado en la instancia aprecia que en los actos de aumento de capital social puedan exigirse además los gravámenes por el concepto de “adjudicaciones en pago de asunción de deudas” con remisión a la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Julio de 2013.

10 Ello además se plasma en la no imposición de costas a la entidad recurrente al no apreciarse mala fe o -temeridad.

2.- Pero con los debidos respetos el parecer que se refleja en las mencionadas Sentencias no está ajustado a Derecho, posiblemente porque el recurrente no hizo hincapié en la regulación actual del Impuesto que trae causa en la Ley 32/1980, de 21 de Junio, y en la Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julio.

-En efecto en la regulación actual, a la que se refiere el art. 25 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de Septiembre, en el que se contiene el Texto Refundido del Impuesto, se contienen los siguientes preceptos, en los que se observa un cambio radical con respecto a la normativa anterior; y así

-En la constitución y aumento de capital social la base imponible coincide con el importe nominal en que aquel queda fijado o ampliado.

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

Esta es la normativa del tributo que se diferencia de la contenida en el Texto Refundido que se aprobó por Decreto 1018/1967, de 6 de Abril y que para los actos societarios identificaba la base imponible con el valor real de los bienes aportados o devueltos en su consideración neta; por ello en el art. 55 del citado Texto Refundido se consideraban transmisiones onerosas, las adjudicaciones en pago de asunción de deudas que se produjeran con motivo de la constitución, aumento de capital y disolución de sociedades, referencia que ya no se contiene en la normativa actual al haber desaparecido la deducción de las deudas de la fijación de la base imponible en las operaciones societarias, por lo que si la deducción de las deudas ya no es posible, carece de justificación fiscal la figura de la “adjudicación en pago de asunción de deudas”.

-En consecuencia no existe en la actualidad apoyo normativo alguno para exigir una liquidación por adjudicación en pago de asunción de deudas en una operación de aumento de capital social.

3.- Refuerza nuestro parecer el voto particular de los dos Magistrados del Tribunal Supremo, antes mencionados que al discrepar con la Sentencia exponen:

“Las consideraciones anteriores debieron llevar a modificar el criterio de este Tribunal representado por la Sentencia de 1 de Julio de 2013, rec. cas. 713/2012, en tanto que la cuestión que presenta interés casacional objetivo debe despejarse en el sentido de que la constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción de la deuda, sólo debe tributar por la modalidad de operaciones societarias.

Lo cual es aplicable al caso que nos ocupa, en tanto que si bien en el presente asunto el valor del inmueble,

descontando la deuda hipotecaria, es mayor que las participaciones entregadas, respecto de la concreta cuestión que nos ocupa ninguna relevancia posee, y ello sin perjuicio de las consecuencias tributarias del exceso de valor.”

4.- En la actualidad la problemática de las aportaciones sociales¹¹ con motivo de la constitución o aumento de capital social, ha dejado de tener interés dada la dispensa de tributación hace años legalmente reconocida, por lo que queda sustituida por la cuestión relativa a las “adjudicaciones en pago de asunción de deudas”, sobre las que el Tribunal Supremo, debiera profundizar un poco más.

¹¹ La mayor incidencia deriva de lo dispuesto en el art.42.2. a) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria a cuyo tenor: “2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: “a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.”, este supuesto de responsabilidad se aplica a la transmisión de bienes a título de aportación social; me he ocupado de ello en mi monografía: “Prescripción y responsabilidad tributaria en la Jurisprudencia”. Editorial Francis Lefebvre (2020).

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ...20

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados20

- Transmisión de oficina de farmacia: inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles.20
- Extinción total de dos condominios sobre bienes inmuebles: tributación por actos jurídicos documentados.20
- Transmisión de metales preciosos por un particular.21
- Disolución de comunidad.21
- Transmisión de metales preciosos por un particular.21
- Retrocesión de compraventa.22

Impuesto sobre sucesiones y donaciones22

- Donación mediante transferencia bancaria.22
- Valor del ajuar doméstico.23
- Sustitución vulgar: fallecimiento sin aceptación de la herencia.23
- Transmisión de empresa familiar: retribuciones por las funciones de dirección efectiva.23
- Mantenimiento de la adquisición del bien en el patrimonio del causahabiente en el plazo de cinco años.24
- Extinción de un usufructo comprensivo de participaciones en un fondo de inversiones y acciones.24
- Deducción de los gastos en un procedimiento de declaración de herederos.25
- Criterio de la residencia habitual y el principio de igualdad.25

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO25

- Improcedencia de comprobación por la inspección tras una liquidación provisional por gestión tributaria.25
- Comprobación de valor.26
- Comprobación de valor: visita del perito.26

TRIBUNAL SUPREMO27

Responsabilidad Solidaria del socio de una comunidad de bienes empresarial: Sentencia de 10 de diciembre de 2020.27

Duración de los procedimientos: sentencia de 17 de diciembre de 202032

Extinción total de condominio de dos bienes inmuebles que provienen de dos comunidades: sentencia de 17 de diciembre de 202041

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

TRANSMISIÓN DE OFICINA DE FARMACIA: INSCRIPCIÓN DE DICHA OPERACIÓN EN EL REGISTRO DE BIENES MUEBLES.

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2020.

El objeto de la sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación la Comunidad de Madrid es o no conforme a Derecho al concluir que la escritura de cesión de Licencia de oficina de Farmacia, no está sujeta al ITPAJD, modalidad AJD, porque no cumple con el requisito del artículo 31 TRLITP de que se trate de primeras copias de actas o escrituras notariales que "contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles". En particular, considera, de un lado, "que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros, puesto que la creación de dicho registro de titularidades y gravámenes por Disposición adicional única del RD 1828/1999, de 3 de diciembre, Reglamento de Régimen de Condiciones generales de Contratación, no fue seguido de un desarrollo reglamentario que amparara y regulara la inscripción de establecimientos empresariales o mercantiles de oficinas de farmacias, debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva"; y, de otro lado, y en la misma línea, que en "el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de Madrid y a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno".

Para el Tribunal, procede estimar el recurso de casación deducido por la letrada de la Comunidad de Madrid pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico al considerar que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros", "debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16-12-1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva.

EXTINCIÓN TOTAL DE DOS CONDOMINIOS SOBRE BIENES INMUEBLES: TRIBUTACIÓN POR ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020.

La causa de controversia trata sobre la exención de condominio sobre dos inmuebles entre dos hermanos que provienen de las herencias de sus padres.

Para el tribunal, adjudicarse a uno de los copropietarios un bien inmueble indivisible extinguiéndose, en consecuencia, el condominio que existía sobre el mismo, emerge el supuesto de no sujeción que, como excepción prevé el artículo 7.2 B TRITPAJD, por cuanto, en estos casos, aquél participe que resultó adjudicatario, ya era titular dominical de una determinada

participación y, a través de una única convención -como acontece en el caso que nos ocupa- se le adjudica la totalidad del pleno dominio, mediante la compensación en dinero equivalente a su respectiva participación al otro propietario del inmueble, no existiendo, por ende, exceso de adjudicación.

Dicho en otras palabras, en estos casos no existe transmisión patrimonial sino, simplemente, la especificación de un derecho preexistente. No se trata, por tanto, de una operación que tenga encaje en el artículo 7 TRITPAJD referido al hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Sí se tributará, en cambio, por la modalidad de actos jurídicos documentados, no ya solo por la cuota fija (artículo 31.1 TRITPyAJD), cuestión que es indiscutida, sino por la cuota gradual, puesto que concurren todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 TRITPyAJD.

TRANSMISIÓN DE METALES PRECIOSOS POR UN PARTICULAR.

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020.

La cuestión suscitada es la de determinar si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

La respuesta ha de ser afirmativa, declarando la sujeción de estas operaciones al tributo indicado en la medida en que lo esencial es analizarlas desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto (I) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y (II) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de octubre de 2020.

La parte actora afirma que los hermanos decidieron disolver la comunidad de bienes mediante escritura pública, que no resultó de las mismas diferencia alguna de valor, respecto de las cuotas correspondientes a cada uno de los comuneros, por lo que no procedió ninguna compensación entre ellos. Considera que no se produce alteración en el patrimonio entre las partes, sino un reparto equitativo y proporcional de los bienes que tenían en común, sin que se produzca ningún exceso de adjudicación. La Administración tributaria se opone igualmente a la demanda recordando que en el caso no existió adjudicación de bienes a una única persona, por lo que considera correcta la liquidación impugnada.

En el caso presente, mediante escritura pública, titulada de "disolución de comunidad", se reflejaba que siendo los comparecientes 6 hermanos, copropietarios por sextas e iguales partes de varias fincas y de acciones de una compañía mercantil; y se hace constar que "acuerdan disolver el condominio que mantienen sobre las fincas" y acciones, adjudicando a un hermano una mitad indivisa de la finca A, mientras que a otra hermana se le adjudica la otra mitad indivisa de la misma finca; mientras que a una tercera hermana, actora en el procedimiento, a los restantes 3 hermanos, se les adjudica una cuarta parte a cada uno de las fincas. De tal manera que el condominio no se extingue en ninguna de las fincas descritas.

La Sala considera que es evidente que, a pesar de la errónea calificación del negocio jurídico por el Notario autorizante, no se produce una "disolución de comunidad", ni una "extinción del condominio", pues la comunidad sobre las fincas de autos sigue existiendo entre los comparecientes, en un caso por mitades indivisas, y en los otros dos por cuartas partes, cuando antes del negocio jurídico era por sextas partes en todos los casos. Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca. Esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del Texto Refundido.

TRANSMISIÓN DE METALES PRECIOSOS POR UN PARTICULAR.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de octubre de 2020.

La cuestión suscitada por la Administración tributaria recurrente es la de determinar si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Para la Sala, la respuesta ha de ser afirmativa, declarando la sujeción de estas operaciones al tributo indicado en la medida en que lo esencial es analizarlas desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto (i) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y (ii) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad. De ello se desprende que no ofrece duda alguna la sujeción de tales actos al impuesto de referencia, por lo que el recurso es estimado.

.....

RETROCESIÓN DE COMPRAVENTA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de octubre de 2020.

.....

La controversia se resume en que: (1) formalizó escritura de compraventa con subrogación, sobre una finca sita por un precio de 139.977,77 euros, que fueron retenidos por la parte compradora para hacer frente al pago del préstamo hipotecario que gravaba la finca adquirida, y se procedió a la autoliquidación sin ingreso, al entender que la operación no estaba sujeta al impuesto. (2) 15 después de la firma de la compraventa, se formalizó escritura de retrocesión de compraventa y dicha escritura fue presentada, junto con a la autoliquidación sin ingreso. El motivo por el cual se producía la retrocesión de la compraventa fue por la negativa de la entidad acreedora a aceptar como nuevos deudores. (3) Posteriormente, fue presentada autoliquidación complementaria a nombre del comprador, por modalidad ITP, ingresándose la cantidad de 12.907,02 euros. (4) Más adelante el comprador solicita la devolución por considerar que se trataba de un ingreso indebido ya que la operación realizada no está sujeta al impuesto, puesto que se declaró nula la operación. Según la actora, no se produjo ni efectiva entrega de la posesión ni pago del precio de la transmisión, por lo tanto, no se produjo el hecho imponible del ITP, ya que nunca hubo transmisión real de la propiedad, declarándose la nulidad de pleno derecho entre ambas partes tan solo 10 días después de la transmisión y nunca se llegó a inscribir en el Registro de la Propiedad.

Para la Sala, el art. 32 del Reglamento del Impuesto establece: "La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare". Así pues, esta norma reglamentaria no viene sino a confirmar la interpretación que naturalmente deriva de la propia Ley del Impuesto. Ahora bien, en el texto del precepto se cobija un término que puede resultar problemático en el caso de autos, a saber, la expresión: "expresa". La norma reclama que la condición resolutoria sea "expresa". Ahora bien, la norma del art. 32 del Reglamento emana sin problema alguno del art. 2.2. en relación con el art. 57 de la Ley, con la particularidad de que el art. 2.2. de la Ley no dice que la condición resolutoria deba ser "expresa", siendo esto algo que el Reglamento adiciona por su cuenta." Por lo expuesto, la operación realizada no está sujeta al ITP.

Impuesto sobre sucesiones y donaciones

.....

DONACIÓN MEDIANTE TRANSFERENCIA BANCARIA

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre.

.....

La cuestión litigiosa versa sobre determinar, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, desde qué momento debe computarse el plazo de prescripción en las donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias, únicamente reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, si desde que la Administración tributaria tuvo conocimiento de tales donaciones o treinta días hábiles después de la fecha en que consta en dichos apuntes que se efectuaron las referidas transferencias.

Para el tribunal, a los efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y en lo que hace al cómputo del plazo de prescripción para liquidar la obligación tributaria derivada de las donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias, únicamente reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, el inicio de ese cómputo tiene lugar el día siguiente al transcurso de los 30 días hábiles posteriores a la fecha en que consta en dichos apuntes que fueron efectuadas las referidas transferencias.

VALOR DEL AJUAR DOMÉSTICO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 27 de octubre de 2020.

No procede aplicar el 3% sobre el total del caudal hereditario como ha hecho la Administración demandada, debiendo aceptar como válido el consignado por la recurrente (6.500 euros) en su autoliquidación y ello a pesar de que no se ha aportado documentación alguna (entre la que cabe incluir, a título de ejemplo, un acta notarial de presencia, con el debido detalle, completada con informe pericial de valoración, y la prueba testifical de comerciantes sobre el valor de los bienes que forman parte del ajuar doméstico de la causante, y que se encuentran en el interior de cada una de las viviendas utilizadas por ésta), pues, aún siguiendo el criterio de aplicación automática del 3% sobre el valor de los dos pisos incluidos en el caudal hereditario y aceptado por la Administración (318.856 euros), adjudicados a la recurrente en el 50% de su valor, la cantidad consignada por ésta es superior a la resultante de la que cabría consignar por tal concepto, siguiendo la tesis de la Administración.

SUSTITUCIÓN VULGAR: FALLECIMIENTO SIN ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 27 de octubre de 2020.

Se interpone recurso contra la liquidación girada por la Agencia Tributaria de Andalucía, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones devengado por su madre, con motivo del fallecimiento de su hermano, que había testado a favor de sus tres hermanas, con sustitución vulgar a favor de sus descendientes. Frente a lo resuelto por el TEARA, que confirma el criterio de la Agencia Tributaria en orden a considerar sujeto pasivo del impuesto a la madre de los recurrentes, pese a haber fallecido sin aceptar la herencia de su hermano y hacerlo ellos en concepto de sustitutos vulgares. sostienen los demandantes que, conforme a la doctrina mantenida por la Sala Primera del Tribunal Supremo, de fecha 11 de septiembre de 2013, que no se producen dos transmisiones hereditarias sino sólo una a favor de los herederos transmisarios, por lo que al haber aceptado ellos la herencia de su tío, por premoriencia de su madre, la misma no tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto de Sucesiones.

Para la Sala, la cuestión planteada ha sido definitivamente resuelta por el Tribunal Supremo en sentido favorable a las pretensiones de los recurrentes, quedando plasmado el criterio aplicable en la sentencia de fecha 29 de marzo de 2019. La adquisición, es requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible. En el caso enjuiciado, la hermana del causante murió sin aceptar la herencia de éste, por lo que la adquisición no se ha producido. Esto determina que el hecho imponible no tuviera lugar, no pudiendo practicarse liquidación por el mismo.

TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: RETRIBUCIONES POR LAS FUNCIONES DE DIRECCIÓN EFECTIVA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de octubre de 2020.

La cuestión gira en torno a la determinación de si concurrían los requisitos exigidos por el art.2 de la Ley 21/2011, para practicar en la base imponible una reducción del 95 por 100 del valor real de la adquisición de las participaciones sociales de la empresa familiar.

La Generalitat de Catalunya considera que, respecto a la empresa, la persona que ejerce las funciones efectivas de dirección, al tiempo del fallecimiento del causante era su nieto. Todas las partes están conformes en que percibió, en el año 2008, una retribución de 12.420 euros por la empresa, y la misma retribución en el año 2009. Esos mismos periodos, percibió una retribución de 61.454,48 euros en otra empresa y 61.363,68 euros, en el año 2009. La cuestión controvertida es determinar si las retribuciones que percibió en la segunda empresa debían de tenerse en cuenta o no en el cómputo, para determinar si cumple con los requisitos para aplicar la reducción del artículo 2.d). La Generalitat de Cataluña, considera que sí deben de tenerse en cuenta, ya que el nieto que ejercía funciones no tiene participaciones en la segunda empresa.

Sin embargo, siguiendo la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2016 señala que no es necesario que el miembro del grupo familiar que ejerza las funciones efectivas de dirección en la entidad, cuyos títulos se pretende el beneficio, detente participación alguna siempre que se cumplan el resto de requisitos. Además, las entidades en cuestión cumplen los requisitos para estar exentas del impuesto sobre el Patrimonio, por lo que procede desestimar el recurso de la Administración tributaria y confirmar la resolución del TEAC impugnada.

MANTENIMIENTO DE LA ADQUISICIÓN DEL BIEN EN EL PATRIMONIO DEL CAUSAHABIENTE EN EL PLAZO DE CINCO AÑOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de octubre de 2020.

La cuestión litigiosa versa sobre el derecho de la reducción del 95% en la adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante siempre y cuando el adquirente mantenga el bien en su patrimonio durante 5 años tratándose en el presente supuesto de autos de la disolución de un condominio. Y si la disolución del condominio supone el incumplimiento de mantenimiento del bien sobre el que se ha operado la reducción en el patrimonio del adquirente según lo previsto en el artículo 2.1. d), séptimo, de la Llei 21/2001.

Para la Sala, no cabe entender incumplido el requisito de la permanencia por la extinción del condominio entre los adjudicatarios antes de la finalización del periodo porque ha de entenderse que no rompe ni la finalidad de la norma que regula la reducción ni supone per se transmisión a terceros.

La literalidad del artículo 41 de la Ley catalana, al igual que el artículo 20 de la Ley 29/1987, al exigir al causahabiente el mantenimiento de lo adquirido, sin distinción alguna, permite interpretar que no cabe distinguir entre que la transmisión efectuada a favor de otro heredero o a un tercero. Sin embargo, cabe también otra interpretación -por la que se inclina la Sala- fundada en que al predicar el precepto el disfrute de la reducción de los causahabientes que en la norma se relacionan, el requisito de mantenimiento de la adquisición debe quedar también vinculado a los herederos como grupo - salvo atribución específica por el testador a persona determinada o adjudicación en concepto distinto del de herencia-, interpretación acorde al principio de sucesión en grupo y al de la igualdad en la partición, en defecto de expresa disposición del causante, principio que tampoco es extraño a la legislación catalana en materia civil. Por otro lado, la finalidad del precepto puede entenderse cumplida en la interpretación sostenida, acudiendo también a la asentada interpretación de la norma estatal. Dicha interpretación parece más acorde con la finalidad de la norma, pues difícilmente podría consolidarse el beneficio fiscal en aquellos supuestos en que la vivienda habitual constituye la mayor parte del haber hereditario y el cónyuge viudo, nombrado heredero universal, debe satisfacer las legítimas a los herederos forzosos.

EXTINCIÓN DE UN USUFRUCTO COMPRENSIVO DE PARTICIPACIONES EN UN FONDO DE INVERSIONES Y ACCIONES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de octubre de 2020.

La liquidación trae causa de la consolidación del dominio, por extinción de un usufructo. Alega el recurrente que entre los bienes valorados en la liquidación por consolidación del dominio se incluye unas participaciones en un fondo de inversiones y acciones de Repsol, SA, que fueron enajenadas en el año 2000 y en el año 2004, respectivamente, con anterioridad al fallecimiento en el año 2012 de la usufructuaria. La Generalitat de Catalunya resalta que en la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución. Esto es, cuando se consolida el dominio por extinción del usufructo no se realiza una segunda adquisición, sino solo una, diferida en el tiempo por lo que respecta al usufructo. Propone a continuación que la pretendida adquisición por un tercero de los fondos y acciones no resulta acreditada; en todo caso, la cancelación de aquellos depósitos no supone la extinción del usufructo sobre los rendimientos del dinero que hubiera supuesto.

Para la Sala, el valor de la nuda propiedad se computa por el valor de los bienes -minorado por el del usufructo-, y que a la extinción del usufructo viene obligado el propietario a pagar una liquidación sobre la base del valor atribuido en la constitución, se desprende que lo que se grava no es el dominio desmembrado, sino la adquisición del derecho de propiedad, si bien en parte diferido en el tiempo. Asimismo, de aquella consideración de orden sustantivo se desprende otra de carácter procesal, cual es que compete al propietario la carga de la prueba de que un tercero consolidó anticipadamente el dominio de parte de los bienes que integraron la herencia, en cuanto que de ello pretende la minoración del valor del usufructo.

El recurso no cumple la carga de acreditar los hechos constitutivos del derecho que ejerce, pues si bien afirma que con anterioridad a la extinción del usufructo se transmitieron a un tercero los derechos sobre unas acciones de una sociedad y participaciones de un fondo de inversión, es lo cierto que de los certificados de la entidad "La Caixa" cabe desprender la cancelación de los expedientes de tenencia de fondos de inversión y valores, pero no acreditan que se hubiera transmitido simultáneamente el usufructo y la nuda propiedad de tales derechos, siendo tan solo en estas condiciones que se hubiera debido girar en el año 2000 y en el año 2004 las oportunas liquidaciones correspondientes a estas adquisiciones.

DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS EN UN PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE HEREDEROS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 2 de octubre de 2020.

La cuestión litigiosa es relativa a la deducción de los gastos deducibles originados durante el procedimiento judicial de declaración de herederos.

Sobre el descuento solicitado a efectuar en la liquidación referente a los gastos deducibles de minuta de Letrado en importe de 126.462,52 euros y de Procurador en importe de 1.006,80 euros, por actuaciones judiciales realizadas, expresa que la Letrada que fue contratada por el recurrente a efectos de realizar todos y cada uno de los trámites necesarios para que el mismo pudiese en su caso recibir la herencia de su fallecido hermano, argumentando que se interpuso Procedimiento de Declaración de Herederos, y que recayó Auto por el que fue declarado heredero, así como que se interpuso procedimiento Verbal de Desahucio por Precario para recuperar la posesión de una vivienda que era propiedad del finado.

Con cita del artículo 14.a) de la Ley del Impuesto de Sucesiones y artículo 33 del Reglamento, así como del artículo 1064 del Código Civil, y de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco nº 93/2015, de 25 de febrero de 2015, sostiene que todos los gastos que engloban la factura de la letrada -y las minutas del Procurador- todos ellos fueron gastos necesarios, a lo que añade que si bien es cierto que la tramitación de la declaración de herederos abintestato ha sido modificada por la Ley de Jurisdicción Voluntaria dejando la competencia para los Notarios, no lo es menos que a la fecha de la herencia aquí discutida era absolutamente necesario acudir al Juzgado para que Don Olegario fuese reconocido como heredero del causante, a cuyo efecto concluye que habrá de deducirse como carga deducible de la masa hereditaria bruta la cantidad de 127.538,23 euros (de la factura total expedida por el auto de declaración de herederos y otros procedimientos) o en su defecto la cantidad que de tal factura corresponde según las Normas del ICAM por el desahucio 9.034,84 euros, según el encargo debidamente aceptado por el cliente.

CRITERIO DE LA RESIDENCIA HABITUAL Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 27 de octubre de 2020.

Ley Estatal la que determina que el factor para determinar la normativa del impuesto que ha de regir la sucesión, es la de la residencia del causante y conforme a ella se aplicará la legislación de la Comunidad Autónoma de esa residencia. La determinación de la residencia habitual del causante como criterio para la legislación aplicable a su sucesión, no entraña ningún factor discriminatorio y que pudiera conculcar el principio de igualdad. Es de aplicación a toda persona cuyo fallecimiento dé lugar a su sucesión. A todos sus causahabientes se les aplicarán las mismas bonificaciones y reducciones que establezca la normativa de la Comunidad Autónoma a la que deba sujetarse esa sucesión y sin que esa situación se resienta por el hecho de que una Comunidad Autónoma como puede ser la de Castilla La Mancha establezca otras bonificaciones distintas de las de la Comunidad Autónoma de Andalucía. En todos los casos el criterio de conexión viene determinado por la residencia habitual, por lo que la aplicación de un mismo factor para determinar esa vinculación no entraña ninguna diferencia atentatoria contra el principio de igualdad, de ahí que debamos descartar que los preceptos conculquen dicho principio.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

IMPROCEDENCIA DE COMPROBACIÓN POR LA INSPECCIÓN TRAS UNA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL POR GESTIÓN TRIBUTARIA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020.

El reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación,

del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, cuando la Administración tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella, salvo que en dicho procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración.

COMPROBACIÓN DE VALOR.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de octubre de 2020.

La demanda formulada por los interesados cuestiona la valoración efectuada en la pericial contradictoria practicada en relación con la valoración de una nave y en concreto señala que el error del perito afecta no al módulo de valoración adoptado por el perito si no al valor de reversión considerado para hallar el valor de dicho inmueble por el método de capitalización de rentas adoptado, por lo que solicita la estimación del recurso y la anulación de la resolución recurrida.

Para la Sala, en el presente caso, el perito visitó el inmueble a valorar y recogió en su informe todos los elementos tenidos en cuenta para la valoración del mismo. La demanda pretende cuestionar el valor de reversión considerado por el perito para hallar el valor de dicho inmueble por el método de capitalización de rentas adoptado, y se pretende sustentar tal alegación no en base a prueba alguna si no en las simples consideraciones efectuadas en la demanda que no hallan soporte, ni siquiera indicio en ningún elemento de prueba, por lo que el recurso debe ser desestimado.

COMPROBACIÓN DE VALOR: VISITA DEL PERITO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 29 de septiembre de 2020.

La comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho. Obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores, pues en esta materia la carga de la prueba rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

En relación con la necesidad de la visita al inmueble objeto de valoración, las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015, (casación unificación de doctrina 3369/2014) y otra de 18 de enero de 2016 , claramente establecen que la carga de dejar constancia y justificación en el expediente de que la visita es innecesaria compete a la Administración. En el presente caso, el perito aplica un coeficiente por estado de conservación, que, evidentemente supone o imagina, pues al no girar visita no puede conocer. En este caso se imponía la visita y el perito no justificó por qué no era necesaria.

TRIBUNAL SUPREMO

Responsabilidad solidaria del socio de una comunidad de bienes empresarial: Sentencia de 10 de diciembre de 2020

No cabe calificar a la entidad " C.B." de comunidad de bienes estática, porque no se destina a la mera administración de unos bienes, con finalidad de aprovechamiento y conservación, sino a la explotación económica. Resulta asimilable, por tal motivo, a las sociedades irregulares de tipo colectivo, a los efectos de la aplicación del régimen de responsabilidad por las deudas sociales del art. 127 Código de comercio.

En consecuencia, no se puede negar la legitimación pasiva del demandado, como socio de dicha entidad, pues no estamos en el caso de una comunidad de bienes sometida, también en las relaciones externas frente a terceros, al régimen del condominio de los arts. 392 y ss CC, en las que esta sala ha mantenido la existencia de un litisconsorcio pasivo necesario que obliga a demandar a todos los comuneros cuando la demanda afecte o se dirija contra la comunidad, en defecto de lo cual se produciría la consecuencia prevista en el art. 420.3 LEC, con anulación y retroacción de las actuaciones a la audiencia previa; sino que nos encontramos ante una relación jurídica asimilable a la de una sociedad irregular de tipo colectivo, en la que es predicable el régimen de responsabilidad solidaria propio de este tipo social.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. -

Resumen de antecedentes:

1.- El 15 de diciembre de 1987 se constituyó la comunidad de bienes denominada " DIRECCION000 C.B." por los hermanos D. Imanol, D. Alonso, D. Juan Luis, D. Ambrosio y D. Antonio. El contrato de constitución aparece titulado en su primera página como "Constitución de comunidad de bienes", y en su segunda página se encabeza como "Contrato de sociedad civil".

En su contenido figura como "Actividad" lo siguiente: "la actividad de la Comunidad de Bienes estará dedicada a la agricultura y ganadería y a la transformación de sus productos, así como la venta en general de productos alimenticios" (cláusula I).

2.- En virtud de relaciones comerciales de suministro de materiales entre el demandante, como proveedor, y la entidad " DIRECCION000 CB", como cliente, se emitió por el primero la correspondiente factura por importe de 22.555,38 euros.

3.- Al resultar impagada dicha suma, D. Héctor promovió procedimiento monitorio en reclamación de esa deuda frente a " DIRECCION000 C.B.", con la que se había constituido la relación contractual de la que surgió la deuda, y frente a los cinco hermanos Ambrosio Imanol

Juan Luis Alonso Antonio. En ese procedimiento se formuló oposición exclusivamente por D. Imanol, alegando falta de legitimación pasiva, y el hecho de que en la fecha a la que se refieren las relaciones mercantiles de las que surgió la deuda ya no formaba parte de la comunidad de bienes (por haber remitido previamente comunicación por burofax a sus hermanos en ese sentido).

4.- El demandante no solicitó despacho de ejecución frente al resto de los codemandados que no se opusieron en el procedimiento monitorio y, en su lugar, presentó demanda en juicio ordinario exclusivamente frente a D. Imanol, que sí se había opuesto en aquel procedimiento. En la demanda solicitaba que se condenara al demandado a pagar la cantidad de 22.555,38 euros, más los intereses legales desde la interposición del procedimiento monitorio.

5.- El juzgado de primera instancia desestimó la demanda, en esencia, por falta de legitimación pasiva del demandado.

6.- El Sr. Héctor recurrió la sentencia, y la Audiencia desestimó la apelación. En su sentencia, en resumen, argumentó: (I) cuando la demanda afecte o se dirija contra una comunidad de bienes, para constituir debidamente la relación jurídica procesal y poder ejecutar completamente la sentencia que se dicte con carácter definitivo, habrán

de ser demandados todos los comuneros; (II) la falta de litisconsorcio pasivo necesario constituye un presupuesto procesal de orden público que puede ser apreciada de oficio o en cualquiera de las fases del procedimiento; (III) puesto que el suministro de materiales se contrató con " DIRECCION000 C.B.", deberá responder, en su caso, esa comunidad de bienes y sus integrantes de forma solidaria, sin perjuicio de las interrelaciones de los responsables solidarios entre sí, que son irrelevantes para los terceros; (IV) se trata de un caso de responsabilidad solidaria junto con la comunidad de bienes, nunca puede ser suficiente demandar a uno solo de los comuneros por tratarse de una petición de una resolución única que ha de afectar a todos; (V) en consecuencia, la legitimación pasiva de un comunero resulta insuficiente al tratarse de una "legitimación pasiva plural y necesaria, concepto que no cabe confundir con falta de litisconsorcio pasivo necesario"; (VI) en los presentes autos no estamos en presencia de un defecto litisconsorcial, sino de un auténtico problema de legitimación dado que la relación se ha entablado con la C.B. y es ésta la que debe comparecer con todos sus componentes, que como miembros de esa comunidad frente al tercero responderán solidariamente; pero no como individuos sino como miembros de la CB; de ahí la diferencia entre falta de legitimación correctamente apreciada y falta de litisconsorcio; (VII) "no existe defecto litisconsorcial cuando se demanda a un comunero y no a quien realmente "le otorga" esa legitimación, la CB contratante"; (VIII) que la solidaridad excluya la apreciación del litisconsorcio no afecta al supuesto que nos ocupa porque el demandado no está legitimado pasivamente para soportar la acción en reclamación de cantidad que se ejercita.

7.- El demandante ha interpuesto un recurso extraordinario de infracción procesal y otro de casación, cada uno articulado en un único motivo, que han sido admitidos.

8.- El recurrente formula el recurso por infracción procesal como subsidiario del de casación y para el sólo supuesto de su desestimación, por entender que la sentencia de la Audiencia, en los términos que se fundamenta jurídicamente, debió haber apreciado litisconsorcio pasivo necesario, con nulidad y retroacción de actuaciones al momento de la audiencia previa. Por tal motivo comenzaremos nuestro enjuiciamiento por el motivo de casación.

SEGUNDO. -

Recurso de casación. Formulación del motivo.

1.- El motivo se formula al amparo del art. 477.1 LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892), y denuncia la infracción de los arts. 116 y 117 Ccom (LEG 1885, 21), 1665 y 1670 CC (LEG 1889, 27), en relación con los arts. 119, 120 y 127 Ccom, y las sentencias de esta sala de 11 de octubre de

2002 (RJ 2002, 9851), 19 de diciembre de 2006 (RJ 2007, 382) y 12 de septiembre de 2008.

2.- En su desarrollo se argumenta, en síntesis, que: (I) la sentencia desestima la demanda por el hecho de haberse demandado en el procedimiento ordinario, subsiguiente a otro monitorio, a un solo comunero, el único que se opuso en el monitorio, sin haber sido demandada la comunidad de bienes, apreciando por ello falta de legitimación pasiva; (II) la actividad de dicha comunidad era una actividad mercantil al incluir, además de la agricultura y la ganadería, la "transformación de sus productos" y la "venta en general de productos alimenticios", actividad comercial por naturaleza; (III) en consecuencia, la naturaleza jurídica de la comunidad de bienes " DIRECCION000 CB", entidad compradora de la mercancía y demandada en el monitorio en las personas de sus cinco integrantes, a pesar de la confusión del título de su constitución (que tanto habla de "comunidad de bienes" como de "sociedad civil"), es la de una sociedad de naturaleza mercantil, pues no estamos ante la mera "puesta en común de un patrimonio de manera estática para su disfrute o para algo que se agota inmediatamente"; (IV) se trata de "una voluntad duradera de poner en común cosas para la consecución de un fin comercial, empresarial, dinámico y distinto de una mera tenencia de activos", es decir, ante una sociedad mercantil; así resulta de la jurisprudencia y de la doctrina común; (V) esta sociedad, al no estar inscrita en el Registro Mercantil, es una sociedad irregular, que se rige, conforme a la jurisprudencia, por el régimen propio de las sociedades colectivas; (VI) por ello resultan aplicables los arts. 120 y 127 Ccom que impone a los socios de esas sociedades un régimen de responsabilidad solidaria; (VII) en consecuencia no cabe negar legitimación pasiva al demandado, como partícipe de una sociedad mercantil irregular, al ser responsable solidario de las deudas sociales.

El motivo debe ser estimado por las razones que exponemos a continuación.

TERCERO. -

Decisión de la sala. Comunidades de bienes que desarrollan una actividad mercantil. Asimilación al régimen de las sociedades irregulares colectivas. Responsabilidad solidaria de los socios. Estimación.

1.- Es frecuente recurrir a comunidades de bienes para el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en el tráfico económico, en régimen de comunidad de beneficios y gastos en atención a las respectivas participaciones, conforme a los arts. 392 y ss CC (LEG 1889, 27).

Partiendo de esta realidad, esta sala ha abordado en distintas ocasiones la cuestión relativa a la naturaleza jurídica de las comunidades de bienes que tienen por objeto el desarrollo de actividades mercantiles, y su

legitimación procesal.

2.- La sentencia 108/2009, de 18 de febrero (RJ 2009, 1499), con cita de la sentencia 797/1993, de 24 de julio (RJ 1993, 6479), reconocía que a veces resulta dificultoso diferenciar entre las comunidades de bienes y el contrato de sociedad, y señalaba que la jurisprudencia de esta sala ha ido precisando las características que distinguen una y otra figura jurídica, pues "si bien son coincidentes en darse una situación de voluntades en unión, no lo son en cuanto a sus a sus fines y operatividad".

En concreto, aquellas sentencias precisaron que "las comunidades de bienes suponen la existencia de una propiedad en común y proindivisa, perteneciente a varias personas (art. 392 CC), lo que se traduce en su mantenimiento y simple aprovechamiento plural. En cambio, las sociedades [civiles], aparte de la existencia de un patrimonio comunitario, este se aporta al tráfico comercial ya que la voluntad societaria se orienta a este fin principal y directo para obtener ganancias y lucros comunes, partibles y divisibles y, consecuentemente, lo mismo sucede con las pérdidas".

3.- El deslinde entre una y otra figura jurídica, más recientemente, se ha concretado más a través de las siguientes resoluciones:

(I) la sentencia 471/2012, de 17 de julio (RJ 2012, 9331), destaca el carácter estático y de mera utilización consorcial de los bienes, con finalidades de conservación, en las comunidades de bienes, frente al carácter dinámico y de explotación económica de los bienes en el caso de las sociedades:

"de este modo la sociedad, como situación dinámica, ordenaría su explotación con arreglo a una organización económica de sus medios (empresa), y con la finalidad preferente de lograr unas ganancias para partirlas entre sus partícipes. Por contra, la comunidad ordenaría su explotación, de forma estática, con arreglo a la mera utilización y aprovechamiento consorcial de los bienes, conforme a su función productiva y a la finalidad de conservación o mantenimiento de los mismos";

(II) la sentencia 93/2016, de 19 de febrero (RJ 2016, 555), distingue entre el régimen aplicable a la titularidad de los bienes y a las relaciones entre los socios/comuneros en las "sociedades civiles internas":

"el párrafo segundo del artículo 1669 CC dispone que las sociedades civiles internas, que describe su párrafo primero, "se regirán por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes". Ahora bien, las palabras iniciales del artículo 392 CC - "A falta de contratos" - muestran que, de "las prescripciones de este título [De la comunidad de bienes]", sólo son directamente aplicables a las sociedades internas aquellas normas que estructuran la titularidad sobre el patrimonio o fondo común; y que las relaciones entre los socios/comuneros se regirán, en principio, por

las normas del contrato de sociedad";

4.- Una vez delimitadas las figuras de la comunidad de bienes (que responde a un concepto estático) y las sociedades (que responden a un concepto dinámico), es preciso en cuanto a estas últimas, dado su distinto régimen legal, diferenciar entre las sociedades civiles (arts. 1655 CC) y las sociedades mercantiles (arts. 116 Ccom (LEG 1885, 21)). Distinción que ha abordado también de forma reiterada la jurisprudencia de esta sala, destacando como elemento determinante de la distinción, para calificar la naturaleza de la sociedad, la nota de la "mercantilidad" de la actividad que integra el objeto social, cuando no se cumplen las formalidades legales exigibles para su constitución, y ello con independencia de la denominación de "sociedad civil" que se pueda consignar en el pacto constitutivo, denominación que per se no altera aquella naturaleza (sentencias de 3 de abril de 1991, 30 de mayo de 1992 (RJ 1992, 4830), y 21 de junio de 1998 (RJ 1998, 4906)).

5.- En este sentido, la jurisprudencia mantiene la tesis que distingue las sociedades civiles de las mercantiles (que no sean de capital, a las que son aplicables el principio de mercantilidad por la forma ex art. 2 LSC (RCL 2010, 1792, 2400)) atendiendo al criterio de la materia, el objeto social, o su finalidad, de manera que serán mercantiles las sociedades constituidas para la realización de actos de comercio ("ejercicio del comercio"), y civiles cuando no concurra tal circunstancia. Por ello, no cabe considerar civil a la sociedad cuando su dedicación es una actividad comercial (sentencia 1177/2006, de 20 de noviembre (RJ 2006, 8082)).

La sentencia 919/2002, de 11 octubre (RJ 2002, 9851), afirma que "en cuanto a la existencia de la sociedad mercantil irregular es de tener en cuenta la doctrina jurisprudencial recogida en la sentencia de 8 de julio de 1993, que cita las de 3 de abril, 11 de junio y 6 de noviembre de 1991 según la cual "desde el momento que los contratantes se obligaron a poner en común determinados bienes con intención de obtener un lucro, ello denota la existencia de la sociedad de naturaleza mercantil, dada la naturaleza de las operaciones que la sociedad había de desarrollar, con lo que se viene a aplicar el criterio objetivo que la doctrina científica mayoritariamente contempla para llegar a establecer la naturaleza civil o mercantil de la sociedad" [...]. Y aclara que el carácter irregular de la sociedad, por la falta de la inscripción en el Registro Mercantil (art. 39 LSC) "no desnaturaliza tal carácter mercantil en las relaciones mediante entre los socios ... siempre que su objeto sea mercantil, remitiendo como legislación aplicable a tal tipo de sociedades a las de las colectivas [...]."

6.- Este carácter de sociedad mercantil irregular y la remisión de su régimen jurídico al propio de las sociedades

colectivas en sus relaciones externas, ya fue acogida por la sentencia de 20 de febrero de 1988 con cita expresa de la de 21 de junio de 1983:

"ya esta Sala en Sentencia de 21 de junio de 1983 admitió la existencia de sociedad irregular mercantil concertada en documento privado y aun de forma verbal, siempre que su objeto sea mercantil, remitiendo como legislación aplicable a tal tipo de sociedades a las colectivas, con aplicación de la normativa específica del Código de Comercio, tal como establece también la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 28 junio 1985 (RJ 1985, 3501) al decir que "es insuficiente la voluntad de los socios de acogerse al régimen de la sociedad civil, pues las normas mercantiles aplicables son, muchas de ellas, de carácter imperativo por estar dictadas en interés de terceros o del tráfico".

Esta jurisprudencia se reitera en la sentencia 1280/2006, de 19 de diciembre (RJ 2007, 382), diferenciando el plano de las relaciones con terceros y el de los pactos entre los socios:

"la sociedad irregular con actividad mercantil ha de regirse por las normas de la sociedad colectiva respecto de terceros y por sus pactos entre los socios (Sentencias de 21 de abril de 1987, 20 de febrero de 1988, 16 de marzo de 1989, etc.) y en cuanto ha enfatizado que el carácter irregular de la sociedad no puede ser invocado por los socios para impedir el cumplimiento de las obligaciones contraídas (Sentencias de 17 de septiembre de 1984, 13 de marzo de 1989)".

Y nuevamente, la sentencia de 12 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 6906) dice que la responsabilidad de los socios en la sociedad colectiva se rige por la norma del artículo 127 del Código de Comercio, norma de derecho necesario que no puede excluirse. Ello comporta la responsabilidad de todos los socios por las operaciones efectuadas por quien tenía no sólo poder para administrar, sino legitimación general para contratar en nombre de la sociedad, extremo éste que no se ha cuestionado en la litis (conforme a la cláusula IX "la firma social de la comunidad la obtendrán solidariamente cualquiera de los cinco comuneros").

7.- Mas recientemente, la sentencia del Pleno de la sala 469/2020, de 16 de septiembre (RJ 2020, 3294), identificó las notas caracterizadoras de las denominadas comunidades "funcionales" o "empresariales", que trascienden la mera copropiedad, actuando unificadamente en el tráfico, asimilando sus características a las propias de las de las sociedades irregulares de tipo colectivo;

"se trata de una comunidad de bienes -de las también denominadas doctrinalmente como "dinámicas" o "empresariales"- que presenta las siguientes notas: (I) origen convencional, formalizada en escritura pública; (II) vinculada funcionalmente a la actividad empresarial de explotación de [...]); (III) que presenta características

propias de las sociedades irregulares [de tipo colectivo]; (IV) dotada de una organización estable, a través de un órgano de administración regulado en sus estatutos (con atribución de amplias facultades de gestión y representación) y financiero-contable (igualmente regulada en sus estatutos); (V) que actúa en el tráfico como centro de imputación de determinados derechos y obligaciones, entre ellos los de naturaleza tributaria, como sujeto autónomo u obligado tributario (art. 35.2 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945)); (VI) además, ostenta legalmente la condición de empresario a efectos laborales (art. 1 del Estatuto de los Trabajadores (RCL 2015, 1654)); (VII) y por ello tiene legalmente reconocido algunos de los efectos propios de la personalidad jurídica; (VIII) y entre estos efectos debe incluirse el del reconocimiento de su legitimación y capacidad procesal cuando la acción que ejercite (art. 6.1. LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892)) o frente a la que se defienda (art. 6.2 LEC) esté vinculada a alguno de los derechos u obligaciones cuya titularidad ostente, como sucede en este caso".

8.- Una vez reconducido el régimen jurídico aplicable en estos casos al propio de las sociedades colectivas, como modalidad de sociedad mercantil personalista, resultan de aplicación las previsiones del art. 127 Ccom, conforme al cual "todos los socios que formen la compañía colectiva, sean o no gestores de la misma, estarán obligados personal y solidariamente, con todos sus bienes, a las resultas de las operaciones que se hagan a nombre y por cuenta de la compañía, bajo la firma de ésta y por persona autorizada para usarla".

9.- Esto es lo que sucede en el caso de la litis, cuyo objeto es una reclamación de cantidad por los géneros suministrados por el actor a la entidad " DIRECCION000, C.B."; precio que se reclama a uno de los comuneros/socios bajo la tesis de que el demandado es socio de una sociedad mercantil irregular, por tener esta naturaleza aquella comunidad y, por tanto, responsable solidario de esa deuda.

Ya vimos que el título constitutivo de la citada entidad incurre en confusión al utilizar indistintamente las expresiones de "comunidad de bienes" y de "sociedad civil". También vimos que entre las actividades de dicha comunidad, además de la agricultura, de naturaleza civil, figuran otras claramente mercantiles como "la venta en general de productos alimenticios".

Además, en la cláusula IV, relativa a la duración de la "comunidad" se pacta por tiempo indefinido "y siempre que la explotación de la referida empresa resulte rentable a juicio de los socios"; en la cláusula VI se concretan las aportaciones al "capital" de la entidad por un total de quince millones de pesetas; en la cláusula VII, relativa a los "derechos y obligaciones" de los partícipes se pacta que estos "percibirán en igual proporción las ganancias

y, en su caso, las pérdidas". Finalmente, en la cláusula IX, relativa a la "responsabilidad de los comuneros" se acuerda que "todas las obligaciones legales, laborales, fiscales y administrativas competen en igual grado de responsabilidad de los comuneros". Y el propio contrato de suministro (de una cantidad de cereales por el importe adeudado) pone de manifiesto el ejercicio de esa actividad empresarial de forma efectiva.

10.- Proyectando la jurisprudencia antes reseñada sobre este caso, no cabe calificar a la entidad " DIRECCION000, C.B." de comunidad de bienes estática, porque no se destina a la mera administración de unos bienes, con finalidad de aprovechamiento y conservación, sino a la explotación económica de un negocio de transformación y venta de todo tipo de productos alimenticios (sentencias 93/2016, de 19 de febrero (RJ 2016, 555)). Resulta asimilable, por tal motivo, a las sociedades irregulares de tipo colectivo (sentencia 469/2020, de 16 de septiembre (RJ 2020, 3294)) a los efectos de la aplicación del régimen de responsabilidad por las deudas sociales del art. 127 Ccom.

11.- En consecuencia, no se puede negar la legitimación pasiva del demandado, como socio de dicha entidad, pues no estamos en el caso de una comunidad de bienes sometida, también en las relaciones externas frente a terceros, al régimen del condominio de los arts. 392 y ss CC, en las que esta sala ha mantenido la existencia de un litisconsorcio pasivo necesario que obliga a demandar a todos los comuneros cuando la demanda afecte o se dirija contra la comunidad (sentencias de 28 de julio de 1999 (RJ 1999, 6102) y 336/2005, de 13 de mayo (RJ 2005, 6375)), en defecto de lo cual se produciría la consecuencia prevista en el art. 420.3 LEC, con anulación y retroacción de las actuaciones a la audiencia previa; sino que nos encontramos ante una relación jurídica asimilable a la de una sociedad irregular de tipo colectivo, en la que es predicable el régimen de responsabilidad solidaria propio de este tipo social.

12.- Por lo expuesto procede estimar el recurso interpuesto con devolución de las actuaciones a la Audiencia Provincial para que resuelva, con carácter preferente, sobre el resto de las cuestiones planteadas, y no resueltas, en particular, sobre si en la fecha en que surgió la deuda reclamada el recurrente seguía siendo o no partícipe de la entidad " DIRECCION000, C.B." o, en su caso, sobre la previa exclusión del haber social (art. 237 LSC).

Con ello resulta ya innecesario abordar el examen del recurso extraordinario de infracción procesal, que el recurrente ha formulado como subsidiario para el solo caso de desestimación del recurso de casación.

CUARTO. -

Costas y depósitos

1.- No procede hacer expresa imposición de las costas

de los recursos extraordinario por infracción procesal y de casación, que ha sido estimado, de conformidad con los artículos 394 y 398, ambos de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892).

2.- Procédase a la devolución de los depósitos constituidos de conformidad con la disposición adicional 15ª, apartado 8, de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578, 2635).

FALLO

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

1.º-

Estimar el recurso de casación interpuesto por D. Héctor contra la sentencia n.º 44/2018, de 15 de febrero (PROV 2018, 108305), dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Toledo, en el recurso de apelación núm. 171/2017.

2.º-

Casar la expresada sentencia, que declaramos sin valor ni efecto alguno en lo relativo a la falta de la legitimación pasiva del demandado, y en su lugar acordamos la devolución de las actuaciones a la Audiencia Provincial para que, una vez apreciada dicha legitimación, resuelva con carácter preferente sobre el resto de las cuestiones planteadas y no resueltas en la instancia.

3.º-

No imponer las costas de los recursos extraordinario por infracción procesal y de casación.

4.º-

Devolver al recurrente los depósitos constituidos para interponer los recursos.

Líbrese a la mencionada Audiencia la certificación correspondiente con devolución de los autos y rollo de apelación remitidos.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

TRIBUNAL SUPREMO

Duración de los procedimientos: sentencia de 17 de diciembre de 2020

Lo decisivo para determinar si una resolución anulatoria, por razones formales, de una liquidación tributaria, dispone o no una retroacción de actuaciones para subsanar el vicio formal que haya sido advertido en el procedimiento donde fue dictada la liquidación anulada, viene determinado por el contenido del pronunciamiento de esa resolución anulatoria. Debiéndose subrayar que el análisis de dicho contenido habrá de efectuarse de manera singularizada, según las específicas circunstancias del concreto caso que haya sido decidido por la resolución anulatoria de que se trate. Esto es, ha de constatarse si tal resolución impone a la Administración tributaria que dicte directamente una nueva liquidación, según los parámetros establecidos por la propia resolución; o si se ordena, de manera expresa o implícita, una retroacción. Y será de apreciar que esa retroacción ha sido dispuesta de manera implícita, en aquellos casos en los que, aunque la resolución anulatoria no lo afirme literalmente, sí haya dispuesto que, con carácter previo al acto final de la nueva liquidación que haya de sustituir a la anterior liquidación anulada, la Administración tributaria habrá de desarrollar necesariamente una actuación distinta de lo que es la concreta la determinación de la deuda tributaria que constituye el objeto esencial de la liquidación. Una vez constatada esa retroacción en la resolución anulatoria, tanto si se manifiesta como pronunciamiento expreso como si es advertida como un pronunciamiento implícito, el plazo de que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el restante que quedaba en el procedimiento originario para adoptar y notificar la resolución final procedente; y, en consecuencia, la parte que se considerará agotada, del plazo máximo duración del procedimiento, será el lapso temporal comprendido entre estas dos fechas: la de inicio del procedimiento en su primera fase y aquella otra en la que haya tenido lugar el defecto formal determinante de la anulación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Reseña inicial de los hechos y actos administrativos litigiosos y del proceso jurisdiccional seguido en la instancia y en la fase de apelación; e indicación de quien es la parte recurrente en la actual casación.*

A partir de la sentencia directamente recurrida en esta casación y de las alegaciones no contradictorias de los litigantes, debe consignarse lo siguiente:

1.- Las liquidaciones aquí litigiosas fueron exigidas a los aquí recurrentes, por el Impuesto sobre Sucesiones, a (I) doña Celestina , (II) don Jorge , (III) doña Josefina , (IV) doña Rita , (V) don Rogelio , (VI) don Carlos Alberto , (VII) don Alejo y (VIII) don Cesar .

Estuvieron motivadas por los derechos que adquirieron mortis causa de doña Encarna , fallecida el 17 de febrero de 2006.

2.- El 28 de julio de 2006 las personas que acaban de mencionarse presentaron declaración en documento privado del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), ante la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, acompañada de otra declaración

en la que constaba el valor declarado de los bienes de la causante así como de las autoliquidaciones pertinentes.

3.- Incoado por la Administración autonómica el oportuno expediente de comprobación de valores de la herencia en relación con los bienes urbanos y rústicos de la misma, con aplicación del medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.e) LGT/2003 ("Dictamen de peritos de la Administración"), la Oficina Gestora formuló propuestas de liquidación sobre la base del valor comprobado, propuestas y valoración que se notificaron a los recurrentes para alegaciones entre el 13 de enero y el 20 de enero de 2010.

4.- El 25 de febrero de 2010 se practicaron unas primeras liquidaciones correspondientes a esa sucesión mortis-causa de doña Encarna , que tomaron por base el valor comprobado.

Les fueron notificadas el día 2 de marzo de 2010 a doña Josefina , don Alejo , don Cesar y doña Celestina ; el día 3 de marzo de 2010 a don Carlos Alberto ; y el 8 de marzo de 2010 a don Rogelio y doña Rita .

5.- Contra esas liquidaciones doña Celestina y los demás causahabientes dedujeron reclamaciones económico-ad-

ministrativas ante el TEAR de Castilla y León y este las decidió en varias resoluciones de 30 de septiembre de 2011.

En estas resoluciones se consideró que no podía entenderse cumplido el requisito de idoneidad del perito en la valoración de las fincas rústicas, anulando, en este punto, el acuerdo de comprobación y la liquidación practicada como consecuencia del mismo,

"todo ello sin perjuicio de que pueda procederse a una nueva comprobación de valores de las fincas rústicas en debida forma".

Estas Resoluciones no fueron objeto de recurso alguno y adquirieron firmeza.

6.- Las Resoluciones del TEAR se notificaron a la Oficina Gestora para ejecución el 20 de octubre de 2011 [así consta en el FD Segundo in fine de la resolución del TEAC impugnada y se admite por la parte recurrente].

7.- El 2 de febrero de 2012, la Oficina Gestora elaboró una propuesta de liquidación en los siguientes términos:

"En cumplimiento del fallo de 30 de septiembre de 2011 del TEAR de Castilla y León, se mantiene el valor comprobado de los bienes de naturaleza urbana por considerarlos ajustados a derecho. Se modifican los valores asignados a los bienes de naturaleza rústica aceptando los valores declarados por el contribuyente".

8.- Tras el trámite de audiencia con los interesados, en el que se presentaron las alegaciones pertinentes, los días 24 de febrero de 2012 (para todos los recurrentes menos uno) y 28 de marzo de 2012 (para don Cesar) se practicaron unas segundas liquidaciones.

Estas liquidaciones, que incluyeron intereses de demora, fueron notificadas a todos los herederos aquí recurrentes los días 2, 3 y 6 de marzo y 3 de abril de 2012.

9.- Dichas segundas liquidaciones, dictadas en ejecución de las Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011, fueron combatidas por los interesados con nuevas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR; alegando, entre otras cosas, la caducidad del procedimiento al haberse excedido el plazo legalmente establecido de duración del mismo.

Las nuevas reclamaciones fueron desestimadas el 28 de febrero de 2013.

10.- Esta nueva resolución del TEAR fue objeto de recurso de alzada ante el TEAC, en el que se volvió a insistir en la caducidad antes apuntada. Y el TEAC desestimó el recurso y confirmó las liquidaciones practicadas en Resolución de 7 de julio de 2016.

11.- La actuación anterior fue impugnada jurisdiccionalmente por doña Celestina y los demás causahabientes ya mencionados mediante recurso contencioso-administrativo; y la Sala territorial de Valladolid de lo contencioso-administrativo dictó sentencia, de 30 de enero de 2018, por la que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo y anuló la resolución del TEAC de 7 de julio de

2016, así como la liquidaciones provisionales a que se refiere esa resolución:

"únicamente en cuanto al importe de los intereses de demora que se contienen en esa liquidaciones".

11.- El actual recurso de casación lo han interpuesto también doña Celestina y sus litisconsortes contra la sentencia de la Sala territorial de Valladolid a la que acaba de hacerse referencia.

SEGUNDO.- *La sentencia recurrida de la Sala territorial de Valladolid: su delimitación del litigio y sus razonamientos para justificar el fallo desestimatorio en lo relativo al rechazo de la caducidad del procedimiento administrativo.*

1.- Lo que expresa sobre tesis impugnatoria de la parte demandante.

"(...).- Sostiene la parte actora que han de anularse la Resolución del TEAC impugnada y las liquidaciones a las que se refiere por haber caducado el procedimiento de gestión tributaria.

Se alega, así, que al haberse dispuesto la retroacción de actuaciones en las Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011, la Oficina Gestora tenía el plazo de seis meses previsto en el art. 104.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Y para computar ese plazo ha de tenerse en cuenta según los demandantes no solo el tiempo transcurrido desde que se notificaron a la Oficina Gestora las mencionadas Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011, lo que aconteció el 20 de octubre de 2011, hasta la notificación a los recurrentes de las nuevas liquidaciones, lo que aconteció los días 2 y 6 de marzo y 3 de abril de 2012, como se indica en la Resolución del TEAC impugnada, sino también el tiempo transcurrido desde las primeras propuestas de liquidación hasta la notificación de las primeras liquidaciones, que fueron anuladas por las Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011.

De esta forma los recurrentes concluyen que el procedimiento de gestión está caducado, aunque para ello hacen un curioso computo -folios 11 a 13 de la demanda- afirmando que ha transcurrido un plazo de 7 meses en unos casos (2) "menos 32 días" -por lo que no estaría caducado respecto de esos recurrentes- y en otros "menos 27 días" o incluso inferior".

2.- Argumentación desarrollada para rechazar la caducidad.

"Esta alegación de caducidad no puede prosperar, y no solo para los recurrentes en los que incluso con el cómputo que se hace en la demanda no habría transcurrido el plazo de seis meses que se contempla en el art.

104.1 LGT, sino para ninguno de ellos por las razones que se exponen a continuación.

Hemos de precisar, en primer lugar, que en las Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011 *no se ordenó retrotraer las actuaciones.*

Y no son aplicables al presente caso las sentencias del Tribunal Supremo que se citan al respecto en la demanda para considerar que se ha producido una retroacción de actuaciones, pues se refieren a los procedimientos de inspección a los que se les aplica el art. 150 LGT.

Y ese precepto no es aplicable en los procedimientos de gestión, como ha señalado el Tribunal Supremo en la reciente sentencia de 31 de octubre de 2017 (casación 572/2017).

En esta sentencia se establece que el plazo que tiene la Administración para notificar la nueva liquidación en caso de anulación " con retroacción de actuaciones ", es el que le reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, empezando a computarse **" desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto "**.

Pero no es aplicable al presente caso lo dispuesto en esa STS de 31 de octubre de 2017 para el cómputo de los seis meses previstos en el art. 104.1 LGT , ya que se refiere a un supuesto de anulación del acto -en ese caso por el TEAR de Madrid- **"con retroacción de actuaciones "**, lo que aquí no ha sucedido, pues no se dispuso en las Resoluciones del TEAR de 30 de septiembre de 2011 la retroacción de actuaciones.

Por todo ello, ha de desestimarse este motivo de impugnación".

TERCERO.- *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.*

La parte dispositiva del auto se expresa así:

" 2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar cuál es la duración de los procedimientos de gestión tributaria en fase de retroacción tras la anulación de un primer acto por vicio formal, que no es obstáculo para una nueva y ulterior liquidación que subsane el vicio detectado, cuando la resolución anulatoria no ordena expresamente la retroacción.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 104 LGT".

CUARTO.- *El recurso de casación de doña Celestina y sus litisconsortes.*

1.- Denuncia como normas infringidas el artículo 66.2 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 57/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa y el artículo 104 de esa LGT 2003.

Para justificar esa denuncia se transcribe, primero, el contenido de esos preceptos: Artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005:

"4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora".

Artículo 104.1 de la LGT/2003:

"1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses".

Luego el recurso de casación, con base en lo establecido en ambos preceptos, sostiene que los actos administrativos consecutivos a la anulación por defectos de forma de los que ponen término a los procedimientos de gestión no son actos de ejecución en el sentido del artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, sino que forman parte del procedimiento de gestión en el que se dictó el acto anulado; y aduce que éste es un único procedimiento que está sometido también a un único plazo de duración de seis meses como máximo.

Y se invoca en apoyo de lo anterior la doctrina que sobre esta específica materia ha sentado esta Sala y Sección, exteriorizada, entre otras, en las Sentencias de 31 de octubre de 2017 (recurso núm. 572/2017), 5 de diciembre de 2017 (recurso núm. 1764/2016), 19 de enero de 2018 (recurso núm. 1094/2017), 22 de mayo de 2018 (recursos núm. 275/2017 y 7 315) y 23 de mayo de 2018 (recurso núm. 666/2017).

2.- Con ese punto de partida argumental, se afirma más adelante que en el actual caso litigioso el procedimiento de gestión tramitado en sus dos fases consumió un periodo superior a seis meses.

Esto es, se rebasó el tope de esos seis meses en el periodo total resultante de incluir: (i) una primera fase que terminó en la primera liquidación; y (ii) una segunda fase que se inició tras la anulación de la primera liquidación y finalizó con la segunda liquidación.

El cómputo temporal que se hace para cada recurrente, con sus hitos y resultados es el que sigue:

(I) Doña Celestina :

-Notificación de la propuesta de primera liquidación: 13 de enero de 2010

-Notificación de la primera liquidación: 2 de marzo de

2010

-Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 10 DÍAS

-Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación 20 de octubre de 2011

-Notificación de la segunda liquidación: 2 de marzo de 2012.

-Duración de la segunda fase: CINCO MESES MENOS 17 DÍAS

-Duración total. SIETE MESES MENOS 27 Días

(II) Don Jorge :

-Notificación de la propuesta de primera liquidación: 14 de enero de 2010

-Notificación de la primera liquidación: 2 de marzo de 2010

-Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 11 DÍAS

-Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011

-Notificación de la segunda liquidación.: 2 de marzo de 2012

-Duración de la segunda fase. CINCO MESES MENOS 17 DÍAS

-Duración total: SIETE MESES MENOS 28 DÍAS

(III) Doña Josefina :

-Notificación de la propuesta de primera liquidación: 13 de enero de 2010

-Notificación de la primera liquidación: 2 de marzo de 2010

-Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 10 DÍAS

-Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011

-Notificación de la segunda liquidación.: 2 de marzo de 2012

-Duración de la segunda fase: CINCO MESES MENOS 17 DÍAS

-Duración total: SIETE MESES MENOS 27 DÍAS

(IV) Doña Rita :

-Notificación de la propuesta de primera liquidación: 15 de enero de 2010

-Notificación de la primera liquidación: 3 de marzo de 2010

-Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 11 DÍAS

-Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011

-Notificación de la segunda liquidación.: 2 de marzo de 2012

-Duración de la segunda fase: CINCO MESES MENOS 17 DÍAS

-Duración total: SIETE MESES MENOS 28 DÍAS

(V) Don Rogelio :

-Notificación de la propuesta de primera liquidación: 20 de enero de 2010

-Notificación de la primera liquidación: 8 de marzo de 2010

-Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 11 DÍAS

-Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011

-Notificación de la segunda liquidación: 2 de marzo de 2012

-Duración de la segunda fase. CINCO MESES MENOS 17 DÍAS

-Duración total: SIETE MESES MENOS 28 DÍAS

(VI) Don Carlos Alberto :

-Notificación de la propuesta de primera liquidación: 14 de enero de 2010

-Notificación de la primera liquidación: 3 de marzo de 2010

-Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 10 DÍAS

-Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011

-Notificación de la segunda liquidación: 6 de marzo de 2012

-Duración de la segunda fase: CINCO MESES MENOS 13 DÍAS

-Duración total: SIETE MESES MENOS 23 DÍAS

(VII) Don Alejo :

-Notificación de la propuesta de primera liquidación: 13 de enero de 2010

-Notificación de la primera liquidación: 2 de marzo de 2010

-Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 10 DÍAS

-Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011

-Notificación de la segunda liquidación.: 2 de marzo de 2012

-Duración de la segunda fase: CINCO MESES MENOS 17 DÍAS

-Duración total: SIETE MESES MENOS 27 DÍAS

(VIII) Don Cesar :

-Notificación de la propuesta de primera liquidación: 14 de enero de 2010

-Notificación de la primera liquidación: 2 de marzo de 2010

-Duración de la primera fase: DOS MESES MENOS 10 DÍAS

-Notificación a la oficina gestora de la resolución anulatoria de la primera liquidación: 20 de octubre de 2011

-Notificación de la segunda liquidación.: 3 de abril de 2012

-Duración de la segunda fase: SEIS MESES MENOS 16

DÍAS

-Duración total: OCHO MESES MENOS 27 DÍAS.

QUINTO.- *La oposición al recurso de casación formalizada por la Comunidad Autónoma de Castilla y León.*

I.- La premisa de los argumentos desarrollados para esta oposición es recordar la doctrina contenida en la sentencia de 22 de mayo de 2018 dictada por esta Sala y Sección en el recurso de casación 315/2017 .

De ella se transcribe su FJ cuarto, cuyo contenido era éste:

" Criterios interpretativos sobre los artículos 104.1 de la Ley General Tributaria y 66.4 del RGRVA.

(...) procede fijar la siguiente doctrina, en interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio (que no es sino la reiteración de la que ya quedó fijada en la antecitada sentencia de 31 de octubre de 2017, pronunciada en el recurso de casación nº 572/2017:

1º) El artículo 66.4 RGRVA, en relación con los apartados 2, 3 y 5 del mismo precepto, debe interpretarse en el sentido de que, anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de que trae causa, ordenando retrotraer las actuaciones para una nueva comprobación y liquidación, las actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído y la resolución que se dicte no quedan sometidas a la disciplina del artículo 66 RGRVA, en particular al plazo de un mes previsto en su apartado 2.

2º) Tratándose de procedimientos tributarios de gestión, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, después de retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7).

3º) El artículo 104 LGT debe ser interpretado en el sentido de que, en una situación como la del presente litigio, la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado determinante de la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en el caso litigioso el tiempo que resulte de descontar al plazo de seis meses el consumido hasta la fecha de la valoración inmotivada). El plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquél en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto".

Como también se transcriben estas declaraciones del apartado B) de su FJ tercero:

" B) La interpretación del artículo 104.1 LGT en los casos de anulación con retroacción de actuaciones.

7. Atendida la causa de la resolución anulatoria que ordena retrotraer las actuaciones, cualesquiera que fueren las actuaciones que deban desarrollarse para dar debido

cumplimiento a la retroacción acordada, el plazo del que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el restante -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución **desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión.**

Ello significa, en este caso, que la Administración dispondría del plazo pendiente desde la emisión del dictamen no razonado hasta el agotamiento de los seis meses.

8. No es secundario añadir a lo anterior que, en rigor, el defecto formal advertido, en este asunto la falta de motivación, reside propiamente en la resolución final del procedimiento de gestión, es decir, en la liquidación, por más que tenga su origen y fundamento en una deficiencia de que ya estaba aquejado el dictamen de valoración, pues la anulación como efecto de las infracciones legales sólo es predicable, en general, de los actos finales susceptibles de impugnación, no de los de trámite -salvo excepciones que no hacen al caso-.

Sin embargo, ni parece lógica y razonable la merma prácticamente completa del plazo si el vicio formal se localiza en la resolución, ni tampoco lo sería, salvo situaciones indeseables de abuso o contumacia, que el órgano decisor pudiera por sí sólo integrar una motivación suficiente sin contar con el auxilio técnico de los funcionarios que deben sustentar tal motivación o asesorar sobre ella.

Por lo demás, el día a quo de ese plazo es aquél en que se comunica al órgano competente para llevar a puro y debido efecto la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones (este es el criterio presente en los artículos 150.5 LGT -actual artículo 150.7- y 66.2 RGRVA); y el día ad quem, aquél en que se notifique la resolución que pone fin al procedimiento -sustitutivo- de gestión tributaria de que se trate".

II.- Con el punto de partida anterior se viene abordar la cuestión relativa a determinar cuál es el plazo agotado en el procedimiento de gestión y cuál es el plazo restante de que dispone la administración tributaria para ejecutar las actuaciones de subsanación formal que han de realizarse para dictar una nueva liquidación.

Se sostiene a este respecto que, en lo particularmente referido al concreto o momento en el que ha de ser situado el defecto formal cometido en la retroacción del procedimiento donde fue dictada la liquidación anulada, la parte recurrente en la actual casación incurre en error.

Y yerra -se dice- porque, separándose de la doctrina del Tribunal Supremo, toma en consideración la fecha de la primera liquidaciones anuladas y no el momento o en el que tuvo lugar el defecto o formal que da lugar a la retroacción (que es implícita en el actual caso litigioso).

III.- Más adelante se indican cuáles son los datos procedimentales que han detenerse en cuenta para determinar

cuál es el momento de ese defecto formal, en el que ha de situarse la finalización de la primera fase del procedimiento en la que fue dictada la primera liquidación que resultó anulada.

Se destacan inicialmente estos que siguen.

Que el momento inicial de esa primera fase del procedimiento ("dies a quo" para conocer el tiempo consumido) son las fechas en que fueron notificadas a los recurrentes la propuesta de valoración junto con la inicial propuesta de regularización (los días 13 y 20 de enero de 2010).

Y que las fechas inicial y final del tiempo restante, que habrá de ser computado para completar el plazo máximo de seis meses que determina la caducidad, son, respectivamente, la comunicación al órgano gestor de la resolución del TEAC (20 de octubre de 2011) y las notificaciones de las nuevas o segundas liquidaciones (que se efectuaron a los aquí recurrentes los días 2 y 6 de marzo y 3 de abril de 2012).

Luego se alude a la fecha cuya ponderación se preconiza para situar el momento de la retroacción procedimental y, en consecuencia, para determinar cuál fue el lapso temporal que quedó agotado en la primera fase del procedimiento; indicándose que, con base en el criterio de esa STS de 22 de mayo de 2018, es la del dictamen valorativo que se acompaña y notificó con las propuestas de liquidación.

Y sobre esta concreta fecha se dice que el dictamen valorativo notificado con la propuesta de liquidación fue de 23 de diciembre de 2009; y, tras las alegaciones efectuadas, el 23 de febrero de 2010 se efectuó una nueva valoración (solo respecto del bien núm. 3).

IV.- Finalmente se hace el cómputo temporal para cada uno de los recurrentes, y se concluye que en ninguno de ellos fue rebasado el plazo máximo de los seis meses que establece el artículo 104 de la LGT/2003, con la sola excepción de Don Cesar .

El cómputo temporal así realizado para cada uno de los recurrentes es el que continúa.

(I) Para Doña Celestina , Doña Josefina y Don Alejo ;

"Dies a quo" del procedimiento originario: 13 de enero de 2010 Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES Y 10 Días Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011 Notificación de la nueva liquidación 2 de marzo de 2012 Tiempo transcurrido en esta segunda fase 4 MESES Y 10 DÍAS

(II) Para Don Jorge :

"Dies a quo" del procedimiento originario: 14 de enero de 2010 Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES y 9 días Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011 Notificación de la nueva liquidación 2 de marzo de 2012 Tiempo transcurrido en esta segunda fase 4 MESES

Y 10 DÍAS

(III) Para Doña Rita :

"Dies a quo" del procedimiento originario: 15 de enero de 2010 Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES Y 8 DÍAS Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011 Notificación de la nueva liquidación 2 de marzo de 2012 Tiempo transcurrido en esta segunda fase 4 MESES Y 10 DÍAS

(IV) Para Don Rogelio :

"Dies a quo" del procedimiento originario: 20 de enero de 2010 Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES Y 3 días Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011 Notificación de la nueva liquidación 2 de marzo de 2012 Tiempo transcurrido en esta segunda fase 4 MESES Y 10 DÍAS

(V) Para Don Carlos Alberto :

"Dies a quo" del procedimiento originario: 14 de enero de 2010 Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES y 9 días Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011 Notificación de la nueva liquidación 6 de marzo de 2012 Tiempo transcurrido en esta segunda fase 4 MESES Y 14 DÍAS

(VI) Para Don Cesar :

"Dies a quo" del procedimiento originario: 14 de enero de 2010 Dictamen de valoración: 23 de febrero de 2010

Tiempo transcurrido en esta primera fase 1 MES Y 9 DÍAS Notificación del TEAR al órgano gestor: 20 de octubre de 2011 Notificación de la nueva liquidación 3 de abril de 2012

Tiempo transcurrido en esta segunda fase 5 MESES Y 14 DÍAS.

SEXTO.- *La oposición del Abogado del Estado.*

1.- Comienza invocando la sentencia de esta Sala y Sección de diecinueve de enero de 2018, de la que transcribe lo siguiente:

"5. En la repetida sentencia de 31 de octubre de 2017, hemos concluido que de su contenido se obtiene que, en el caso de resoluciones que anulen por defectos de forma con retroacción de actuaciones, son actos de ejecución la decisión de retrotraer las actuaciones y de anular los actos posteriores que traigan causa del anulado por razones de forma. Conforme a lo dispuesto en el artículo 66.2 RRVA, estas providencias de ejecución han de dictarse en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para adoptarlas, sin que formen parte del procedimiento en el que fue dictado el acto anulado en la resolución que se trata de ejecutar.

Sin embargo, no son de estricta ejecución en el sentido del artículo 66 RGRVA los actos procedimentales producidos tras la retroacción ni la resolución que dicte la Admi-

nistración tributaria después de recorrer de nuevo el curso procedimental para restañar la indefensión provocada por el incumplimiento formal que determinó la anulación del primer acto y la vuelta atrás en el procedimiento.

6. De ese mismo pronunciamiento jurisdiccional se obtiene (FJ Segundo.8) que, cuando se anula en la vía económico-administrativa por razones de fondo, sustantivas o materiales una resolución tributaria (en el caso, la que pone fin a un procedimiento de gestión, en concreto, de comprobación limitada), la adopción de una nueva decisión ajustada a los términos indicados en la resolución anulatoria constituye un acto de ejecución, que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66 RRVA, apartados 2 y 3 [actualmente, artículo 239.3 LGT, en la redacción del artículo único. 48 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (BOE de 22 de septiembre)].

Es decir, son de ejecución los actos dictados eh, sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, situaciones en las que la Administración debe limitarse a pronunciar una nueva decisión correcta, conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en tales situaciones retroacción de actuaciones en sentido técnico, ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento de gestión tributaria, en este caso de comprobación limitada; sólo es necesario dictar una nueva liquidación que sustituya a la anulada: En otras palabras, no opera el artículo 104 (con carácter general para los procedimientos de gestión tributaria) ni el artículo 139 (en particular, para el procedimiento de comprobación limitada), ambos de la LGT".

2.- Afirma que la anterior doctrina jurisprudencial permite deducir que, a los efectos de determinar el plazo máximo duración del procedimiento, con los efectos conocidos, es determinante distinguir entre anulación de un acto por defecto de forma y anulación de un acto por razones de fondo sustantivas.

Se añade que la primera clase de anulación, causante de indefensión, lleva consigo la retroacción de actuaciones al momento en el que se cometió la infracción, en cuyo caso la nuevas actuaciones de la nueva liquidación se producen en el seno del procedimiento retrotraído; y el tiempo para dictar la nueva liquidación es el que quedara para completar el plazo de seis meses del artículo 104 de la LGT/2003 desde que se realizó la actuación procedimental causante de indefensión del interesado y que determinó la anulación del acto lucrativo que puso fin al procedimiento.

Y se subraya que la segunda clase de anulación, por razones sustantivas, constituye un acto de ejecución que debe adoptarse con arreglo a las formas y plazo previstos en el artículo 66, apartados 2 y 3, (actualmente artículo 239.3 LGT/2003, en la redacción de la Ley 34/2015). Lo que supone que son de ejecución los actos dictados en

sustitución del anulado sin necesidad de tramitar diligencia nueva alguna, debiéndose limitar la Administración a pronunciar una nueva decisión correcta conforme a los criterios señalados en la resolución anulatoria; y que sólo es necesario evitar una nueva liquidación que sustituyan anulada, no pegando por tanto el artículo 104 LGT/2003.

3.- Se afirma también que todos los procedimientos de gestión analizados por las sentencias invocadas eran procedimientos de comprobación de valores en el ISD, y la anulación del acto de comprobación impugnado se declaró siempre por un defecto de forma ocasión ante el indefensión del interesado, como la falta de motivación de la comprobación de valores. Y que por esa razón nos encontramos ante un supuesto de anulación de un acto por defecto de forma, con retroacción de actuaciones para restañar la indefensión provocada por el incumplimiento formal que determinó la anulación.

4.- Se dice a continuación que en el actual caso litigioso el defecto que dio lugar a la anulación del acto de comprobación de valores consistió en la falta de indicación de la titulación que poseía el Jefe de la Sección de Impuestos Directos que valoró los bienes, lo que impidió al contribuyente y al propio TEAR juzgar sobre la titulación académica del funcionario actuante.

Se señala que lo cierto es que el TEAR, aun reconociendo que podía practicarse una nueva comprobación de valores en debida forma, en ningún momento acordó una retroacción de actuaciones sentido técnico; y que ésta es una exigencia establecida en el artículo 66.4 del Reglamento de Revisión, que hay que conectar con la doctrina de esta Sala sobre los actos de ejecución en el caso de resoluciones que anulen por defecto de forma con retroacción de actuaciones; y que ese artículo 66.4 del Reglamento de Revisión debe interpretarse en conexión con el artículo 104 LGT/2003.

5.- Más adelante se afirma que al no haberse acordado por el TEAR la retroacción de actuaciones (como exige el artículo 66.3, no es posible aplicar la doctrina de este Tribunal Supremo que ha sido invocada en el recurso de casación, por estar prevista exclusivamente para esos casos en los que se ordena la retroacción; y que debe entenderse que el acto de ejecución dispuesto por la resolución aquí recurrida fue dictado dentro del plazo de seis meses del artículo 104 LGT, contado este desde que las resoluciones se notificaron al órgano gestor (20 de octubre de 2011 hasta que se notificaron a los recurrentes las segunda liquidaciones (2 y 6 de marzo y 3 de abril de 2012).

6.- Se completa lo anterior indicando que, aunque esta Sala entendiera que no es preciso que la resolución ordene formalmente la retroacción (por bastar que está pueda entenderse implícita en la resolución anulatoria), y consideraba procedente tramitar el procedimiento retrotraído en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de indefensión, tampoco para

los recurrentes habría transcurrido el plazo máximo de seis meses, con la única excepción de Don Cesar .

Se dice a este respecto que el cómputo ha de realizarse de conformidad con lo establecido en el artículo 48.1 de la Ley 30/1992, aplicable "ratione temporis", entendiéndose que los días son hábiles y que han de excluirse del cómputo los domingos y lo declarado festivos.

Y que así realizado el cómputo en los cálculos realizados por los recurrentes, los plazos transcurridos no serían los que ellos indican sino éstos otros:

- (I) doña Celestina : CINCO MESES Y 27 DÍAS,
- (II) don Jorge : CINCO MESES Y 26 DÍAS,
- (III) doña Josefina : CINCO MESES Y 27 DÍAS,
- (IV) doña Rita : CINCO MESES Y 26 DÍAS,
- (V) don Rogelio : CINCO MESES Y 27 DÍAS,
- (VI) don Carlos Alberto : CINCO MESES Y 31 DÍAS (lo que no superaría el plazo máximo de seis meses),
- (VII) don Alejo : CINCO MESES Y 27 DÍAS, y
- (VIII) don Cesar : SIETE MESES Y 12 DÍAS.

SÉPTIMO .- *Criterio interpretativo sobre la cuestión de interés casacional objetivo delimitada por el auto de admisión.*

1.- Lo decisivo para determinar si una resolución anulatoria, por razones formales, de una liquidación tributaria, dispone o no una retroacción de actuaciones para subsanar el vicio formal que haya sido advertido en el procedimiento donde fue dictada la liquidación anulada, viene determinado por el contenido del pronunciamiento de esa resolución anulatoria.

Debiéndose subrayar que el análisis de dicho contenido habrá de efectuarse de manera singularizada, según las específicas circunstancias del concreto caso que haya sido decidido por la resolución anulatoria de que se trate.

Esto es, ha de constatarse si tal resolución impone a la Administración tributaria que dicte directamente una nueva liquidación, según los parámetros establecidos por la propia resolución; o si se ordena, de manera expresa o implícita, una retroacción.

Y será de apreciar que esa retroacción ha sido dispuesta de manera implícita, en aquellos casos en los que, aunque la resolución anulatoria no lo afirme literalmente, sí haya dispuesto que, con carácter previo al acto final de la nueva liquidación que haya de sustituir a la anterior liquidación anulada, la Administración tributaria habrá de desarrollar necesariamente una actuación distinta de lo que es la concreta la determinación de la deuda tributaria que constituye el objeto esencial de la liquidación.

2.- Una vez constatada esa retroacción en la resolución anulatoria, tanto si se manifiesta como pronunciamiento expreso como si es advertida como un pronunciamiento implícito, el plazo de que dispone el órgano competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el restante que quedaba en el procedimiento originario para adoptar y notificar la resolución final procedente; y,

en consecuencia, la parte que se considerará agotada, del plazo máximo duración del procedimiento, será el lapso temporal comprendido entre estas dos fechas: la de inicio del procedimiento en su primera fase y aquella otra en la que haya tenido lugar el defecto formal determinante de la anulación.

OCTAVO.- *Decisión del recurso de casación y del litigio seguido en el proceso de instancia.*

1.- Rechazo de la tesis seguida por la sentencia recurrida.

El criterio interpretativo que ha sido fijado en el anterior fundamento de derecho pone de manifiesto que no puede ser compartida la falta de retroacción que la sentencia recurrida ha apreciado en la resolución del TEAR que fue objeto de impugnación jurisdiccional en el proceso de instancia.

Y así ha de ser considerado si se tiene en cuenta que esa resolución del TEAR lo que dispuso, junto a la anulación de las liquidaciones, es que, previamente a las nuevas liquidaciones que la sustituyeran, se efectuara una nueva comprobación de los valores de las fincas rústicas en debida forma.

2.- Enjuiciamiento de la controversia suscitada en el proceso de instancia.

Lo que acaba de exponerse conduce a que esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo enjuicie la cuestión referida a la caducidad a la que quedó circunscrito el interés casacional objetivo determinante de la admisión del recurso.

Efectuando ya ese enjuiciamiento, lo primero a declarar es que asiste razón a la Comunidad Autónoma de Castilla y León en el criterio que sostiene, en relación con el plazo máximo de seis meses aplicable al procedimiento tributario aquí litigioso, sobre cómo ha de computarse la parte de dicho plazo que ha de considerarse ya agotada con la primera fase de ese procedimiento que fue seguida hasta que fue notificada la primera liquidación que resultó anulada.

A partir de ese criterio y con los datos que obran en las actuaciones, ha de compartirse también la conclusión de la Comunidad Autónoma de que la Administración tributaria únicamente rebasó el plazo máximo de seis meses en el caso del recurrente don Cesar , pero no así con los restantes recurrentes.

NOVENO.- *Conclusión final y costas procesales.*

Todo lo antes razonado determina la declaración de haber lugar al recurso de casación y la anulación de la sentencia recurrida; con el resultado final de que, en lo que hace a los recursos contencioso-administrativos seguidos en la instancia, haya de ser estimado el de Don Cesar ; y desestimados los de las restantes personas que fueron sus litisconsortes en ese proceso de instancia.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las

causadas a su instancia y las comunes por mitad; y, sobre las de la instancia, son de apreciar la clase de dudas a que hace referencia el artículo 139.1 del anterior texto legal.

FALLO

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

Primero.- Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.

Segundo. - Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por (I) doña Celestina , (II) don Jorge , (III) doña Josefina , (IV) doña Rita , (V) don Rogelio , (VI) don Carlos Alberto , (VII) don Alejo y (VIII) don Cesar , contra la sentencia nº 66 de 30 de enero de 2018 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (dictada en el recurso de apelación núm. 793/2016); y anular esta sentencia a los efectos de lo que se declara a continuación.

Desestimar los recursos contencioso-administrativos interpuestos en la instancia por (I) doña Celestina, (II) don Jorge , (III) doña Josefina , (IV) doña Rita , (V) don Rogelio , (VI) don Carlos Alberto y (VII) don Alejo .

Tercero.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia por don Cesar ; y anular la liquidación tributaria que fue objeto de impugnación en dicho recurso jurisdiccional.

Cuarto.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación; y tampoco sobre las correspondientes al proceso de instancia.

TRIBUNAL SUPREMO

Extinción total de condominio de dos bienes inmuebles que provienen de dos comunidades: sentencia de 17 de diciembre de 2020

La adjudicación a cada uno de los copropietarios un bien inmueble indivisible extinguiéndose, en consecuencia, el condominio que existía sobre los mismos, emerge el supuesto de no sujeción que, como excepción prevé el artículo 7.2 B TRITPAJD, por cuanto, en estos casos, aquél participe que resultó adjudicatario, ya era titular dominical de una determinada participación y, a través de una única convención -como acontece en el caso que nos ocupa- se le adjudica la totalidad del pleno dominio, mediante la compensación en dinero equivalente a su respectiva participación al otro propietario del inmueble, no existiendo, por ende, exceso de adjudicación. Dicho en otras palabras, en estos casos no existe transmisión patrimonial sino, simplemente, la especificación de un derecho preexistente. No se trata, por tanto, de una operación que tenga encaje en el artículo 7 TRITPAJD referido al hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Sí se tributará, en cambio, por la modalidad de actos jurídicos documentados, no ya solo por la cuota fija (artículo 31.1 TRITP y AJD), cuestión que es indiscutida, sino por la cuota gradual, puesto que concurren todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 TRITP y AJD.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.

-Aclaración y concreción sobre el caso a enjuiciar y sobre la cuestión con interés casacional objetivo.

La parte recurrida, Sr. Agustín, se alega como primeras causas de oposición que estamos ante un negocio particional de una herencia y que no es aplicable al caso la doctrina emanada de las sentencias de este Tribunal, señaladas como semejantes en el auto de admisión, de 26 de junio de 2019, rec. cas. 4322/2017, y de 16 de octubre de 2019, rec. cas. 6754/2017.

No le falta algo de razón a la oposición formulada en este sentido, por lo que se hace preciso centrar el debate definiendo la situación fáctico jurídica a enjuiciar y sus consecuencias, delimitando, a su vez, la cuestión con interés casacional objetivo seleccionada en el auto de admisión.

Como se ha indicado, la parte recurrida afirma que estamos ante un negocio particional hereditario, de suerte que la operación llevada a cabo debe inscribirse dentro de las operaciones particionales propias de la herencia.

No es este el supuesto que debe enjuiciarse. Basta para aclarar la situación remitirnos al relato fáctico contenido en la sentencia de instancia.

Se recoge que "Dña. Florinda falleció el 16 de mayo de 1987 sin otorgar disposición testamentaria, siendo su título sucesorio el Auto de 26 de junio de 1989 del Juzgado de Primera Instancia nº 3 de Sevilla por cuya virtud se

declararon herederos universales a sus dos únicos hijos D. Agustín y D. Prudencio por derecho propio y partes iguales, sin perjuicio de la cuota legal usufructuaria que correspondió al cónyuge supérstite D. Victorio. 2º) Mediante escritura de 29 de diciembre de 1989 el cónyuge viudo y sus dos hijos formalizaron las operaciones de liquidación de la sociedad de gananciales preexistente y manifestación de herencia inventariando como únicos bienes tres inmuebles gananciales, adjudicándose uno de ellos al viudo -en pleno dominio- en pago de sus derechos en la disuelta sociedad conyugal y los dos restantes a favor del viudo -en usufructo vitalicio en pago de sus derechos sucesorios- y de los hijos - en nuda propiedad, por mitad e iguales partes y en régimen de pro indiviso, en pago de sus derechos hereditarios-. Como es de observar las operaciones de adjudicación y partición de la herencia finalizaron, no con la adjudicación de cada uno de los inmuebles a cada hijo -aparte del adjudicado al viudo- en lo que ahora interesa, sino con el nacimiento de un condominio sobre dos bienes inmuebles. Se recoge en dicho relato que "El Sr. Victorio falleció el 14 de diciembre de 2012 consolidándose el pleno dominio de las dos fincas en las personas de los nudos propietarios,... Mediante escritura otorgada ante notario el 3 de febrero de 2015 el demandante y su hermano formalizaron las operaciones liquidatorias de la comunidad de bienes que ostentaban sobre las dos fincas adjudicadas en pro indiviso y en su virtud disolvieron, liquidaron y

extinguieron dicha comunidad atendiendo al carácter indivisible de los bienes, adjudicando el 100% del pleno dominio de cada finca al comunero que la habitaba en concepto de domicilio habitual y permanente, resultando un exceso de adjudicación que quedó económicamente compensado". Ya en su demanda la parte recurrida realizó las mismas alegaciones que ahora reproduce en su escrito de oposición, queriendo ligar la operación de extinción del condominio con las operaciones particionales de la herencia de su madre. Pero sobre este particular recibe adecuada respuesta por parte de la Sala de instancia que centra correctamente el negocio ante el que estamos y las consecuencias fiscales derivadas -aunque sobre este punto procede su corrección al apartarse de una línea jurisprudencial consolidada sobre la que luego se dará cuenta-, y en esta línea se recoge: "La actuación impugnada tiene su origen en la escritura de disolución de comunidad otorgada ante notario en fecha 3 de febrero de 2015 por los hermanos D. Agustín y D. Prudencio. En ella se hace constar que los otorgantes ostentan una comunidad de bienes de carácter ordinario sobre las dos fincas urbanas que se citan adquiridas por título de herencia de sus padres...", resulta evidente que es esta la operación con trascendencia fiscal la que nos debe ocupar, la cual resulta extraña a las operaciones particionales de la herencia, de la que surgelos condominios sobre dos inmuebles, condominio que es que se quiere extinguir en una operación inter vivos extraña y ajena a las consecuencias sucesorias derivadas de la herencia referida. Con todo, debemos remitirnos a lo dicho respecto de las operaciones particionales a lo dicho en la sentencia de 30 de octubre de 2019, re. cas. 6512/2017, que más adelante reproducimos, y en la que se razona que no sería un supuesto de sujeción -no de exención- a ITP.

Sobre el otro reparo que opone la recurrida, ha de convenirse que las sentencias de 26 de junio de 2019 y 16 de octubre de 2019 no se refieren y resuelven casos idénticos al que nos ocupa, en tanto que en el presente supuesto estamos ante una extinción total de los condominios que pesaban sobre dos inmuebles, aunque al mismo tiempo sí debe señalarse, tal y como hace la recurrente, que en ambas sentencias sí se recoge sustancialmente la doctrina jurisprudencial sobre la cuestión en general, esto es, la sujeción o la exención de la extinción de los condominios al gravamen de transmisiones, y la sujeción o no a actos jurídicos documentados. Por tanto, sin perjuicio de las matizaciones que deben hacerse por esta circunstancia, procede enjuiciar el caso concreto conforme a su realidad fáctica y aplicar la doctrina jurisprudencial emanada en el enjuiciamiento de asuntos con semejantes presupuestos fácticos.

SEGUNDO.

-Extinción total del condominio y doctrina jurisprudencial.

Sobre la extinción total del condominio en general, y en particular cuando recae sobre bienes inmuebles, se ha pronunciado este Tribunal Supremo en incontables ocasiones, valga como ejemplo las sentencias de 20 de marzo de 2019, rec. cas. 4404/2017; 16 de octubre de 2019, rec. cas. 5404/2017; 27 de enero de 2020, rec. cas. 7802/2018; ó 30 de enero de 2020, rec. cas. 6175/2018, siendo de destacar por la similitud que guarda con el supuesto de hecho que nos ocupa, la sentencia de 30 de octubre de 2019, rec. cas. 6512/2017.

Esta última sentencia el caso, sustancialmente, se centraba, como en el que ahora se analiza, en la extinción de dos condominios sobre dos bienes inmuebles, correspondientes, en ambos casos, a dos copropietarios, adjudicándose ambos inmuebles a uno solo de ellos con la finalidad de extinguir por completo ambos condominios. Pues bien, baste recordar lo dicho en la referida sentencia y la doctrina jurisprudencial fijada para resolver el supuesto de autos:

"Conviene reiterar, desde luego, como presupuesto base del análisis, que nos encontramos ante un supuesto de extinción total del condominio.

(...) debemos realizar unas consideraciones adicionales sobre las especificidades que ya se anunciaron en el fundamento de derecho primero:

(I) La existencia de dos condominios sobre dos bienes inmuebles, correspondientes, en ambos casos, a dos copropietarios, adjudicándose ambos inmuebles a uno solo de ellos con la finalidad de extinguir ambos condominios.

Que exista uno o varios condominios que se extinguen por completo como consecuencia de la adjudicación de los inmuebles a uno solo de los copropietarios, no debe ser obstáculo per se para la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.2 B TRITPAJD.

En efecto, lo que resulta trascendente a estos efectos, es que, por un lado, los bienes inmuebles resulten indivisibles y, por otro lado, para el caso de que existan varios bienes en copropiedad, no resulte posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios, distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos. En otras palabras, lo que se viene exigiendo en estos casos es que resulte inevitable la adjudicación a uno sólo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar.

Pues bien, el carácter indivisible de los dos bienes inmuebles objeto del presente asunto, el local y la vivienda, en ningún momento se ha cuestionado a lo largo de la contienda judicial.

(..) Ahora bien, con independencia de todo lo anterior debe destacarse como recapitulación que lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico escriturado el 4 mayo 2009 perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al

comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuotas ideal en ambos condominios y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, lo que determina la aplicación de nuestra jurisprudencia descrita en fundamento de derecho anterior y entender que resultaba procedente tributar por AJD.

(...) Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar lo siguiente:

- La extinción de dos condominios, formalizada en escritura pública, cuando se adjudican los dos bienes inmuebles indivisibles sobre los que recaen a uno de los condóminos, que compensa el exceso de adjudicación parte en metálico y parte por la entrega de varios bienes muebles y de un bien inmueble de su propiedad del que era exclusivo titular dominical, constituye para el expresado adjudicatario un supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), debiendo tributar por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, con independencia de que los copropietarios ostentasen participaciones distintas en cada uno de los referidos condominio".

La misma sentencia, antes de abordar el concreto problema que se planteaba deja sentada como premisa sobre la que articular la respuesta al caso particular, la doctrina general sobre la extinción total del condominio en estos términos:

"En aquellos supuestos en que la adjudicación a un copropietario del bien que, hasta ese momento, se encontraba en comunidad, comporte la completa extinción del condominio y, además, de producirse un exceso de adjudicación, exista una compensación que opere como un elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condómino transmitente y el adjudicatario, resulta aplicable el art. 7.2.B) TRITPAJD, que describe un supuesto de no sujeción a la modalidad de TPO dando lugar, en consecuencia, a la tributación por AJD (SSTS 1013/2019, de 9 de julio (RJ 2019, 3203) , rca (RCL 2002, 2070) 5663/2017; 411/2019, de 26 de marzo, rca 5070/2017; 344/ 2019, de 14 de marzo de 2019, rca 5404/2017).

En efecto, en primer término debe significarse que el artículo 4 TRITPAJD establece 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".

Por otro lado, el artículo 7 TRITPAJD, que define el hecho imponible de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, dispone, en lo que ahora interesa, por un lado:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas".

y, por otro, que:

"2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: [...]

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821 , 829 , 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil (LEG 1889, 27) y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento".

Sobre la aplicabilidad de esta exoneración de tributación por TPO al caso de división de cosa común, fuera de las operaciones de división hereditaria, que es el expresamente contemplado en el art. 7.2.B) TRITPAJD, se ha pronunciado reiteradamente esta Sala en casos en que la adjudicación se realiza a uno de los comuneros, con extinción del régimen del condominio.

Así, entre otras, en la sentencia de 28 de junio de 1999 (RJ 1999, 6133) , dictada en el recurso de casación en interés de la ley 8138/1998 (ES:TS:1999:4571), hemos considerado que la disolución de una comunidad de bienes mediante la adjudicación a los comuneros de bienes con un valor proporcional a sus respectivas participaciones en dicha comunidad no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, porque dicha operación tiene carácter particional y no dispositivo. Por otra parte, también negamos allí la sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales en aquellos supuestos en los que la división de la cosa común resulta imposible por ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor y la totalidad del bien se adjudica a un comunero.

La base normativa de la aplicación de la exoneración de TPO prevista en el 7.2.B) del TRITPAJD también a las comunidades de bienes no hereditarias, es la remisión que efectúa el art. 406 del CC al régimen normativo de las divisiones hereditarias, al declarar "[...] aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia", remisión que, en lo que ahora nos ocupa, ha de entenderse realizada al artículo 1062, párrafo primero CC, que dispone que "cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero". Como señala la STS de 28 de junio de 1999, cit., FJ 3º, "en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho con su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de una división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 CC- la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad es paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de

los comuneros a calidad de abonar al otro, el exceso en dinero".

Por tanto, como regla general, desde el punto de vista de la ley tributaria, el art. 7 TRITPAJD define el hecho imponible de la transmisión patrimonial onerosa de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Se grava con carácter general todo tráfico civil de bienes o derechos que se produce en nuestro sistema jurídico, movimientos o desplazamiento entre sujetos de derecho, cualquiera que sea el negocio jurídico a través del que se instrumente, y siempre que no deriven de una operación societaria en que se aplicaría el impuesto de Operaciones Societarias. Se trata pues de una modalidad que tiene por objeto el desplazamiento de un derecho patrimonial con causa onerosa que viene constituida, para cada parte contratante en la prestación que recibe de la otra (art. 1274 CC) y en la que el resultado es siempre el cambio de titularidad de ese derecho, de manera que fundamento del gravamen se encuentra en la capacidad económica que se pone de manifiesto con esa adquisición.

Sin embargo, al adjudicarse a uno de los copropietarios un bien inmueble indivisible extinguiéndose, en consecuencia, el condominio que existía sobre el mismo, emerge el supuesto de no sujeción que, como excepción prevé el artículo 7.2 BTRITPAJD, por cuanto, en estos casos, aquél participe que resultó adjudicatario, ya era titular dominical de una determinada participación y, a través de una única convención -como acontece en el caso que nos ocupa- se le adjudica la totalidad del pleno dominio, mediante la compensación en dinero equivalente a su respectiva participación al otro propietario del inmueble, no existiendo, por ende, exceso de adjudicación.

Dicho en otras palabras, en estos casos no existe transmisión patrimonial sino, simplemente, la especificación de un derecho preexistente.

No se trata, por tanto, de una operación que tenga encaje en el artículo 7 TRITPAJD referido al hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Sí se tributará, en cambio, por la modalidad de actos jurídicos documentados, no ya solo por la cuota fija (artículo 31.1 T RITPyAJD (RCL 1995, 1816)), cuestión que es indiscutida, sino por la cuota gradual, puesto que concurren todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 T RITPyAJD, cuyo tenor es el siguiente:

"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa evaluable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245y

RCL 2002, 1318) , por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

Efectivamente, lo anterior se producirá siempre que nos encontremos ante (I) la primera copia de una escritura pública, (II) que tenga por objeto cantidad o cosa valuable, (III) que contenga acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad y (IV) que no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a la modalidad de operaciones societarias del propio ITPAJD".

Por todo lo razonado hemos de acoger la pretensión de la parte recurrente; ahora bien, dado que la propia sentencia reconoce que "Por lo expuesto, y sin necesidad de entrar a conocer del motivo de impugnación relacionado con la improcedencia de la comprobación de valor realizada por la Administración tributaria, procede anular la liquidación tributaria impugnada y la resolución del TEARA que la confirmó", lo procedente, conforme al principio de tutela judicial efectiva, es anular la sentencia y retrotraer el procedimiento para que la Sala de instancia se pronuncie sobre la cuestión imprejuzgada y una vez resuelta que se aplique por la Administración el tipo correcto conforme a una dilatada línea jurisprudencial que así lo anuncia.

TERCERO.

-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741) , no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

A tenor del artículo 139.1 LJCA, respecto de las costas de la instancia, las dudas en la interpretación jurídica que se proyecta sobre la controversia jurídica, determina que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero.

Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto la Junta de Andalucía, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia de 14 de junio de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla), pronunciada en el recurso nº. 904/2017, sentencia que se casa y anula.

Segundo.

Ordenar retrotraer las actuaciones al momento anterior al pronunciamiento de dicha sentencia para que conforme a lo dicho en el Fundamento Segundo de esta sentencia respecto de la procedencia o no de la comprobación, se pronuncie la Sala de instancia adoptando la resolución que corresponda.

Tercero.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DE TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA	47
Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.....	47
• Acreditación de la inexistencia de incremento de valor.....	47
• Acreditación de la inexistencia de incremento de valor: actualización del valor de adquisición conforme al IPC.	47
• Acreditación de la inexistencia de incremento de valor: pruebas periciales.	48
• Acreditación de la inexistencia de incremento de valor: carga de prueba.	48

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DE TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

ACREDITACIÓN DE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR.

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2020.

Corresponde al obligado tributario acreditar tal inexistencia de incremento de valor. A tal efecto y como se señaló en sentencia de 20 de noviembre de 2019 "tras la sentencia de 9-7-2018 del Tribunal Supremo," las escrituras de adquisición y transmisión del terreno constituyen un sólido principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno. Este Tribunal Supremo, en sentencia de 18-7-2018, les atribuye la misma presunción de certeza que a las autoliquidaciones presentadas por un contribuyente. Sin embargo, también es cierto que los valores resultantes de las escrituras no son válidos en todos los casos, dado que los valores contenidos en las escrituras constituyen un principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor a menos que fueran simulados.

Desde estas consideraciones generales y examinado el caso concreto se observa que la recurrente invoca la correspondiente escritura pública de adquisición del inmueble por los transmitentes de 1990, por un importe en pesetas equivalente a 68.127,73 euros y la de donación en el año 2016, a cuyo efecto se fijó como valor el catastral de 112.207,48 euros (61.788,26 € valor del suelo y 50.419,22€ valor de la construcción). Y sobre tales valores escriturados la parte efectúa los cálculos, para determinar la existencia o no de incremento del valor de los terrenos, actualizando el importe establecido en la escritura de adquisición según el IPC, desde mayo de 1990 a mayo de 2016 (108,2%) así como los tributos y gastos soportados, obteniendo así el valor de adquisición de 152.539,07 euros, que pone en relación con el indicado valor catastral del inmueble escriturado como valor de la donación, resultando así la existencia de un decremento del valor que, referido al 55,066% correspondiente al valor del suelo, supone 22.570,41 euros.

En estas circunstancias resulta justificado el motivo de desestimación formulado por la Administración demandada, dado que la parte efectúa el cálculo de la diferencia de valores tomando en consideración magnitudes de distinta naturaleza, heterogéneas, atendiendo al valor de mercado (incluso actualizado) consignado en la escritura de adquisición de la vivienda por los transmitentes y al valor catastral que se refleja en la escritura de donación, valor catastral que por su propia regulación legal no se corresponde con el valor de mercado.

ACREDITACIÓN DE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR: ACTUALIZACIÓN DEL VALOR DE ADQUISICIÓN CONFORME AL IPC.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2020.

La cuestión tiene que ver con la determinación del valor de adquisición del inmueble que se transmite. Concretamente, si debe actualizarse ese valor de adquisición conforme al IPC o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación a los efectos de constatar que el terreno en cuestión no ha experimentado el incremento que constituye el hecho imponible del impuesto. Para el tribunal, aceptar que el precio de adquisición del terreno va incrementándose (o reduciéndose) año

a año en atención al coste de la vida (o a cualesquiera otros índices) tropezaría con el sistema de determinación de la base imponible del impuesto, que solo ha tenido en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo. Pero chocaría, además, con la propia naturaleza del tributo, que grava la capacidad económica puesta de manifiesto entre dos momentos temporales, el de adquisición y el de enajenación, computados por años y con un máximo de veinte.

El índice de precios al consumo -como sucede con los gastos de urbanización- no integra, ni puede integrar el precio o valor de adquisición, porque se produce en un momento posterior al de la adquisición, y por ello no forma parte del precio o coste de adquisición fijado temporalmente al inicio del periodo de generación de la riqueza potencial gravada.

En consecuencia, es obligado atender, a los efectos de desvirtuar la existencia de tal incremento de valor, a la comparación, exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión. Podrán hacerse uso de los medios de prueba que pongan de manifiesto que no ha existido tal incremento de valor, pero para ello ha de atenderse a la diferencia entre el precio de adquisición, referido al inicio del periodo de generación del incremento de valor, y al momento final que viene dado por el del devengo, esto es, el de la transmisión o en su caso de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

ACREDITACIÓN DE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR: PRUEBAS PERICIALES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de octubre de 2020.

La finca de referencia fue adquirida en el año 2005 por 1.093.842,30 euros mediante escritura de compraventa siendo el precio de venta en el año 2015 de 1.229.595,60 euros (incluyendo el valor residual) valor pactado en la escritura de formalización de arrendamiento financiero y que se encontraba libre de impuestos.

Para la Sala, si comparamos ambos valores, se produce una diferencia de 135.753,30 euros, pero esa cantidad suponen los costes de la operación financiera de crédito y son los beneficios percibidos por la sociedad financiera y por los que tributa en Impuesto sobre Sociedades. Esa diferencia de valor no puede en modo alguno equipararse a incremento de valor del suelo puesto que nada tiene que ver con él y, por tanto, si la actora pretende acreditar el decremento de valor deberá acudir a otros medios probatorios.

Las pruebas periciales practicadas en la instancia conducen a acreditar el decremento de valor. Así el dictamen del aportado por el interesado determina que el valor del suelo en el año 2005 era de 435.994 euros y en el año 2015 68.597,71 euros, determinando la pérdida de valor en 367.396,00 euros. Esta conclusión del perito también se basa en las estadísticas oficiales de las Administraciones incorporadas al dictamen (Ministerio de Fomento, Generalitat de Catalunya, IDESCAT). Por otra parte, el dictamen del perito de parte, también determina que no ha existido incremento de valor del suelo durante el periodo objeto de tributación sobre la base de las muestras de los testigos de los valores de venta del producto inmobiliario y de los módulos de los costes de construcción de revistas especializadas, concluyendo que hay un decremento de 191.070,45 euros. Tales valores no han quedado desvirtuados por la Administración ni en sede administrativa ni en esta instancia, por lo que ha de reputarse por acreditado el decremento de valor que muestra que no hay capacidad económica que someter a tributación por IIVTNU, sin que pueda reconocerse a la diferencia entre los valores consignados en las escrituras, por no corresponderse con valores del suelo sino con otras magnitudes.

ACREDITACIÓN DE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR: CARGA DE LA PRUEBA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de octubre de 2020.

La actora aportó un principio de prueba indiciaria, dirigida a acreditar que no se había producido el hecho imponible del IIVTNU, a los efectos de trasladar a la Administración la carga de enervar tal alegación y, por ende, la improcedencia de girar liquidación por IIVTNU. Así resulta de las escrituras aportadas. En este sentido, la Sala concluye que la valoración realizada en la instancia, no se aviene con la Jurisprudencia del TS, en cuanto a las reglas de la carga de la prueba. A lo anterior cabe añadir, tal como alega la mercantil apelante, que para determinar el valor de la adquisición, la Sentencia da por bueno el porcentaje del 15% como valor del suelo que consta en la escritura de adquisición y sin embargo, para valorar el suelo en la transmisión, acude al porcentaje del 76,74€ que establece la certificación catastral.

En definitiva, la mercantil aportó un principio de prueba, suficiente para trasladar la carga de contraprobar a la

Administración, a los efectos de contrarrestar la acreditación del decremento producido. Las discrepancias de la Administración, dirigidas a poner de relieve el escaso valor de las construcciones, no pueden ser objeto de consideración ya que lo que debió probar es que sí ha existido incremento de valor del suelo. Ante la ausencia de prueba de la Administración que afronte la inexistencia de incremento alegada y acreditada indiciariamente por la actora, procede estimar el recurso de apelación, con revocación de la sentencia y en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo.

