

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



Plusvalía y procedimiento de revisión.

**Javier Latorre Beltrán.**  
Magistrado-Juez de lo Contencioso de Alicante.....4

## TEMAS FISCALES

Ajuar doméstico: minoración del valor de los bienes entregados al cónyuge superviviente.

**Sentencia de 17 de enero de 2023.....11**

Procedimiento de comprobación de valores. Motivación de la comunicación de inicio. Presunción de certeza de las autoliquidaciones tributarias

**Sentencia de 23 de enero de 2023.....16**

## TRIBUNAL SUPREMO

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....25

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....25

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....40

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....44

-Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....44

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....4

Plusvalía y procedimiento de revisión.....4

**Javier Latorre Beltrán.** Magistrado-Juez de lo Contencioso de Alicante



### PLUSVALÍA Y PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN

**Javier Latorre Beltrán.** Magistrado-Juez de lo Contencioso de Alicante

#### 1.- INTRODUCCIÓN

Desde la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional (TC), todo lo que envuelve al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) ha sufrido un vuelco inesperado. Tal vez el TC debió anticiparse y prever las consecuencias de su pronunciamiento al declarar la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL. De entrada, eso de que algo sea inconstitucional de un modo parcial ya chirría por cuanto, o la norma es constitucional o es inconstitucional.

La sentencia 59/2017 nos ha llevado a la sentencia 182/2021, haciendo algo que ya se tenía que haber hecho en el año 2017, declarar la inconstitucionalidad total, absoluta, de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, si es que concurrían razones y motivos para ello.

Entre estas dos sentencias, un alto en el camino viene dado por la sentencia del TC 126/2019.

La primigenia sentencia 59/2017, llevó a todos los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de España a enrolarse en la difícil misión de descifrar y aplicar la sentencia a los múltiples recursos que se iban suscitando frente a liquidaciones y autoliquidaciones giradas en concepto de IIVTNU.

Desde entonces, los profesionales del derecho no hacen más que formularse la siguiente pregunta: ¿es posible recurrir liquidaciones firmes tras la sentencia 182/2021? En un intento de dar respuesta a esta cuestión, se cree que existiría una remota posibilidad acudiendo al procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado legislador regulado en el artículo 32 de la Ley 40/2015.

Dos sentencias recientes del Tribunal Supremo (TS), de 9 de febrero de 2022 y 4 de marzo de 2022, ofrecen otra posible solución, el procedimiento de revocación del

artículo 219 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Por su parte, los defensores de los intereses de las Administraciones Públicas, también se formulan, incesantemente, la siguiente cuestión: ¿Es posible revisar una liquidación firme cuando el TC, en su sentencia 182/2021, ha establecido una limitación a tal posibilidad?

A lo largo de este artículo trataré de explicar la posición de demandantes y demandados en ese intento de revisar liquidaciones que ya han ganado firmeza.

#### 2.- PUNTO DE PARTIDA: DESDE LA STC 59/2017 HASTA LA STC 182/2021, PASANDO POR LA STC 126/2019.

Creo que ha llegado el momento de realizar un análisis crítico del panorama actual tras la sentencia 59/2017 del TC. Para ello, quiero centrarme en tres sentencias del TC, la 59/2017, la 126/2019 y la 182/2021. Sería algo así como enfocar la situación desde arriba.

##### 2.1.- Sentencia 59/2017.

Para mí, y es una opinión, la sentencia 59/2017 es francamente cuestionable. Es una sentencia que ha generado un semillero de conflictos, obligando a los distintos Juzgados de lo Contencioso-administrativo (JCA) de toda España a lanzarse a la piscina y emitir pronunciamientos judiciales contradictorios y muy dispares. La mayoría de las veces, los TSJ no han podido fijar el criterio a seguir en cada Comunidad Autónoma, o cuando lo han hecho ha sido tarde, debido al propio funcionamiento de nuestro sistema, francamente lento.

El supuesto de hecho del que parte la sentencia 59/2017 es una transmisión a pérdidas. El Juzgado que planteaba la cuestión de inconstitucionalidad ya cuestionaba el sistema objetivo de cálculo de la base imponible. En

ese momento, se podía haber hecho lo que se hizo con la sentencia 182/2021. Sin embargo, se opta por una solución que, desde mi particular punto de vista, no se ajusta al supuesto de hecho planteado.

Si nos encontramos ante una transmisión a pérdidas no es necesario declarar la inconstitucionalidad parcial o condicionada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL. Si no existe incremento patrimonial nos encontramos ante un hecho no sujeto al impuesto, precisamente porque no se realiza el hecho imponible. Punto final. Ahí debía haber terminado la sentencia del TC. Todo lo más, podía haber dictado una sentencia interpretativa, como tantas veces viene haciendo, aclarando que el artículo 104 del TRLHL parte de la comparación de dos momentos, adquisición y transmisión. Si el artículo 104 nos dice que la plusvalía es un impuesto que grava el incremento de valor que se produce en el momento de la transmisión de los terrenos, ese incremento en el momento de la transmisión sólo se puede contraponer con el momento de la adquisición. ¿Por qué se tiene que analizar la base imponible del impuesto cuando no se ha realizado el hecho imponible? Como digo, hubiese bastado, todo lo más, con una sentencia interpretativa para aclarar que cuando el artículo 104 del TRLHL habla de incremento de valor del terreno en el momento de la transmisión, el punto de comparación lo debemos buscar en el originario momento de adquisición.

El Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, añade un apartado 5 al artículo 104 en este sentido al decir que:

*“No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición”.*

El segundo gran problema de la sentencia ha sido desconocer los sistemas de gestión del impuesto. Liquidación y autoliquidación. Así, se llega a una solución de difícil explicación. Las liquidaciones no podían ser revisadas, mientras que las autoliquidaciones podían ser rectificadas. En el caso de la liquidación no se podían devolver lo abonado indebidamente, mientras que en el de la autoliquidación sí.

Con motivo de esta situación, planteé una cuestión de inconstitucionalidad considerando que el artículo 119.3 de la LGT era contrario a la Constitución si se comparaba con el artículo 120 de la LGT. El artículo 119 se refiere a las liquidaciones y el 120 a las autoliquidaciones. El TC la inadmitió a trámite por medio del auto 116/2019, de 15 de octubre. Sin embargo, parece que el Tribunal Supremo sí está dispuesto a analizar esta cuestión. Recientemente, ha dictado un auto de 9 de febrero de 2022 (recurso de casación 4366/2021), en cuyo fundamento de derecho

cuarto, en el apartado 1.2, al referirse a las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, señaló lo siguiente:

*“En caso de que diéramos a la pregunta anterior una respuesta afirmativa, dilucidar si cabría apreciar causa legal de nulidad radical o de pleno derecho conforme a lo previsto en el artículo 217 LGT, letra a), por considerarse que la diferencia de sistemas de gestión tributaria en relación con el IIVTNU -de autoliquidación o de liquidación administrativa- conlleva una diferencia de trato incompatible con el artículo 14 CE y, de ser así, con qué limitación temporal”.*

Esta sentencia no era necesaria. Ha generado una gran inseguridad jurídica y una enorme litigiosidad.

## 2.2.- Sentencia 126/2019

El segundo gran momento, lo encontramos en la sentencia 126/2019 del TC. En este caso, partimos de un supuesto de hecho en que ha existido un incremento de valor, pero, la cuota tributaria excede de la riqueza generada. El TC analiza esta supuesto desde la perspectiva del principio de prohibición de confiscatoriedad y no desde la óptica del principio de capacidad económica, llegando a una conclusión lógica: se infringe el principio de no confiscatoriedad cuando la cuota tributaria excede de la riqueza generada.

Si con la venta gana 4000 euros y la cuota tributaria asciende a 4000 euros o más, el impuesto es confiscatorio. Pero, y ahí viene la gran pregunta no resuelta, ¿y si he ganado 4000 y la cuota asciende a 3999, o a 3900, o a 3850, o a 3800? ¿A partir de qué porcentaje el impuesto es confiscatorio? Esto es lo que no responde el TC. Cada caso concreto dará lugar a un procedimiento judicial, obteniendo fallos absolutamente contradictorios. El JCA de Sevilla dirá que 3800 no es confiscatorio, mientras que el JCA nº 2 de Alicante considerará que 3700 es confiscatorio.

Creo que el TC tenía que haber sido más preciso, teniendo en cuenta que se trata de una materia muy sensible que afecta a un gran número de ciudadanos.

## 2.3.- Sentencia 182/2021.

Con esta sentencia, el TC declara inconstitucional el artículo 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL. La declaración de inconstitucionalidad ya no es parcial o está condicionada a determinados supuestos, la declaración de inconstitucionalidad es definitiva. En esta tesitura, la pregunta que hay que hacerle al TC es la siguiente: ¿y por qué no hiciste esto en la sentencia 59/2017? A lo que el propio TC, consciente de ello, responde en su sentencia del siguiente modo: no lo hice porque el supuesto de hecho de la sentencia 59/2017 era

una transmisión a pérdidas y el supuesto de hecho de esta sentencia es un caso en que existe un incremento de valor.

El TC entiende que a un impuesto de carácter real y objetivo como el IIVTNU, con un hecho imponible específico y no general y sin constituir una figura central de la imposición directa, le resulta plenamente de aplicación el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición.

La STC 182/2021, no enfoca el asunto desde la perspectiva del principio de prohibición de confiscatoriedad sino desde el de capacidad económica. El TC cuestiona el sistema de cálculo de la base imponible del impuesto, considerando que, además de un sistema objetivo, debería existir un sistema de estimación directa.

Como el TC es consciente de todos los problemas que han surgido tras la sentencia 59/2017, sobre todo la desorbitada litigiosidad y la consiguiente inseguridad jurídica generada, decide tomar cartas en el asunto y limitar los efectos de la sentencia. El apartado 6 de la sentencia opera como una cláusula de cierre, con la que se quiere evitar cualquier disputa futura. En el apartado b), dice lo siguiente:

*“Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme”.*

Tras esta sentencia, los ciudadanos se plantean si es posible revisar liquidaciones que han ganado firmeza al haberse declarado inconstitucional la norma que se utilizaba para calcular la base imponible del impuesto de plusvalía municipal.

### 3.- Procedimiento de revocación.

En ese intento de abrir una vía que permita revisar liquidaciones firmes anteriores a la STC 182/2021, nos encontramos con dos recientes sentencias del Tribunal Supremo. La primera es la sentencia 154/2022, de 9 de febrero. La segunda es la sentencia 279/2022, de 4 de marzo.

#### 3.1.- Sentencia del Tribunal Supremo 154/2022.

La primera sentencia, la 154/2022, analiza si cabe dejar sin efecto una liquidación girada en concepto de IIVTNU tras la promulgación de la STC 59/2017. En primera instancia, el JCA estimó el recurso y reconoció el derecho a la devolución de ingresos indebidos.

El TS, estimó el recurso y dejó sin efecto la sentencia

dictada en primera instancia.

El Alto Tribunal entiende que no cabe aplicar como motivo de revocación que el acto recurrido infrinja manifiestamente la Ley.

El artículo 219.1 de la LGT dispone lo siguiente:

*“La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados”.*

#### 3.2.- Sentencia del Tribunal Supremo 279/2022

Sin embargo, es la segunda sentencia la que arroja luz y abre la posibilidad de recurrir liquidaciones ya firmes. El supuesto de hecho analizado en la sentencia 279/2022, es el siguiente:

a) *El Arzobispado de Zaragoza había procedido al ingreso en la Hacienda Local del Ayuntamiento de Zaragoza del importe de la liquidación (82.319,10 euros) girada en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) como consecuencia de las obras de rehabilitación del Museo Diocesano, sito en el Palacio Arzobispal de la Plaza de la Seo, núm. 5 de Zaragoza. El ingreso se había producido en fecha de 1 de julio de 2011.*

b) *Considerando que el ingreso había sido realizado de forma indebida, el Arzobispado recurrente formuló petición de devolución de ingresos indebidos referente a la liquidación expresada, la cual le fue denegada por Resolución de la Jefa de Servicio de Inspección Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, de fecha 4 de abril de 2014, confirmada en reposición por posterior resolución de 2 de junio de 2014. El Arzobispado de Zaragoza, para la solicitud de devolución había alegado el reconocimiento la exención del ICIO por la rehabilitación del Museo Diocesano sito en el Palacio Arzobispal.*

c) *Las resoluciones denegatorias se fundamentaba en que la liquidación había devenido firme, y en que, pese a que la Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre ---conforme a la cual se había practicado la liquidación---, había sido anulada por la Audiencia Nacional, la misma, sin embargo, no era firme. Efectivamente, la SAN ---anulatoria de la Orden citada--- había sido dictada en fecha de 9 de diciembre de 2013 (antes de la Resolución impugnada) y, luego, sería confirmada por la STS de 19 de noviembre de 2014 (después de la Resolución).*

En el fundamento de derecho segundo de esta sentencia se alude al auto de 23 de julio de 2020, de la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, en el que se precisaba que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en:

*(1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 72.2 y 73 de la LJCA, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a esta-, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación.*

*(2) Determinar si la anulación sobrevenida, por sentencia, de la norma que ampara la exacción constituye un motivo válido para acceder a la revocación de una liquidación firme ex artículo 219 de la Ley General Tributaria.*

La sentencia, tras remitirse a las SSTs de 9 de febrero de 2022 (recurso 126/2019) y de 14 de febrero de 2022 (recurso 442/2019), concluye que tanto el Juzgado como la Sala actuaron con corrección al resolver sobre la revocación planteada, pues contaban con todos los elementos para pronunciarse sobre tal cuestión, sin necesidad de devolver las actuaciones a la Administración tributaria, resultando innecesario el inicio de un procedimiento de revocación cuando, justamente, la circunstancia sobrevenida consistía en la nulidad judicial de la Orden que había constituido el fundamento de la liquidación.

En esta sentencia el Tribunal Supremo se refiere a los diferentes procedimientos de revisión del artículo 216 de la LGT. Estos procedimientos son incompatibles entre sí, salvo que optemos por el supuesto del artículo 221.3 de la Ley 58/2003. Este artículo, dispone lo siguiente:

*“3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso*

*extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley”.*

Si acudimos al artículo 216 de la LGT, la letra c) se refiere al procedimiento de revocación.

Pues bien, en estos casos, nos dice el Tribunal Supremo que el procedimiento de revocación tiene carácter instrumental, es decir, constituye un medio o instrumento para obtener la devolución del ingreso indebido. A partir de ahí, el Tribunal Supremo responde a la primera cuestión planteada en el auto de admisión, concluyendo que el órgano judicial, en sentencia, puede sustituir a la Administración competente acordando la procedencia de un procedimiento de revocación. El procedimiento de revocación tiene carácter instrumental, como ya hemos dicho, es el medio para obtener la devolución de ingresos indebidos pretendida.

Como consecuencia de ello, es necesario acudir al artículo 219.1 de la LGT y examinar si cabe aplicar alguno de los motivos de revocación que contempla este precepto.

Con relación a la segunda cuestión analizada en el auto de admisión, el TS considera que la anulación sobrevenida, por sentencia, de la norma que ampara la exacción, constituye uno de los motivos que permiten acceder a la revocación. En concreto, considera que concurre una “circunstancia sobrevenida” que afecta a una situación jurídica particular que pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Así, la anulación de la Orden que permitió liquidar el ICIO al Ayuntamiento de Zaragoza, constituye esa “circunstancia sobrevenida” de la que habla el artículo 219.1 de la LGT para que proceda la revocación del acto y la consiguiente devolución del ingreso realizado indebidamente.

En el fundamento de derecho tercero de la sentencia, se concluye del siguiente modo:

*“Es evidente que la “circunstancia sobrevenida” a que hace referencia el artículo 219.1 de LGT tiene unas singulares características en el supuesto de autos:*

*1. Que se trata de un mandato jurisdiccional (en concreto, de una anulación jurisdiccional de la Orden en que se fundamentó la liquidación).*

*2. Que es posterior al momento de la solicitud de devolución por parte del Arzobispado, por lo que no podía, en aquel momento, esgrimirse como motivo para fundamentar la revocación.*

*3. Que tal nulidad jurisdiccional, en realidad, reconocía la exención tributaria del Arzobispado, que era la causa por la que se solicitaba la devolución.*

4. Que la sentencia del Juzgado realiza, en concreto, una valoración fáctica de las características del Museo Diocesano en las que apoya la mencionada exención tributaria.

Por tanto, en una situación como la descrita, tanto el Juzgado como la Sala actuaron con corrección al resolver sobre la revocación planteada, pues contaban con todos los elementos para pronunciarse sobre tal cuestión, sin necesidad de devolver las actuaciones a la Administración tributaria, resultando innecesario el inicio de un procedimiento de revocación cuando ---justamente--- la circunstancia sobrevenida consistía en la nulidad judicial de la Orden que había constituido el fundamento de la liquidación. Es evidente que tal nulidad, posterior y sobrevenida, resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme”.

3.3.- Posibilidad de revocar liquidaciones firmes anteriores a la STC 182/2021.

La aplicación de esta sentencia debe ser examinada desde el punto de vista de los ciudadanos y de la Administración.

3.3 a) Posición de los administrados.

La sentencia 279/2022 permitiría recurrir liquidaciones firmes no prescritas anteriores a la STC 182/2021. Al efecto, cabe recordar que el artículo 219.2 de la LGT señala que *“la revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción”*.

Quienes hubiesen abonado liquidaciones giradas en concepto de IIVTNU, deberían dirigir a la Administración una solicitud de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.3 de la LGT. Ni siquiera sería preciso instar el procedimiento de revocación, aunque sería aconsejable invocar la aplicación del artículo 219.1 de la LGT y, en concreto, el motivo de revocación consistente en la aparición de una circunstancia sobrevenida que afecte a una situación jurídica particular que ponga de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

El procedimiento de revocación sería el medio para obtener la devolución del ingreso indebido; de ahí que este procedimiento tenga carácter instrumental con relación al procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Si la STS 154/2022, de 9 de febrero, analizaba de forma superficial todo lo relativo al procedimiento de revocación, la posterior sentencia 279/2022, de 4 de marzo, entra de lleno en el examen de uno de los motivos de revocación que pueden dar lugar a la devolución de un ingreso indebido.

Así, una de las cuestiones sobre las que deberá

pronunciarse el Tribunal Supremo tendrá que venir referida a la posibilidad de aplicar al IIVTNU el criterio ya sentado en la sentencia de 4 de marzo de 2022, relativa a una liquidación girada en concepto de ICIO.

Lo que parece dejar claro el TS es que no resulta de aplicación a una liquidación girada en concepto de plusvalía el primero de los motivos de revocación del artículo 219.1 de la LGT (infracción manifiesta de la ley). Habría que acudir al segundo motivo, considerando que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, y 107.2 a) del TRLHL, constituye una circunstancia sobrevenida imprevista al tiempo de hacer frente a la liquidación que ha devenido firme. En el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.3 de la LGT, ya no se tiene que valorar si se ha interpuesto el preceptivo recurso de reposición del artículo 14.2 del TRLHL, por cuanto la petición de devolución procede cuando el acto de aplicación del tributo o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido, ha adquirido firmeza.

Resulta paradójico que en el caso de la anulación de disposiciones de carácter general (reglamentos), los artículos 72 y 72 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (LJCA) sean muy precisos al señalar que:

*“Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente”*.

Sin embargo, tratándose de leyes declaradas inconstitucionales, con la sentencia 279/2022, de 4 de marzo, se abre la posibilidad de revisar todas las liquidaciones firmes anteriores a la STC 182/2021, con la única salvedad de la prescripción como límite al procedimiento de revocación.

El tiempo dirá si el Tribunal Supremo entiende que el supuesto analizado en la sentencia 279/2022, de 4 de marzo, constituye un caso aislado o un supuesto general extensible a la multitud de liquidaciones firmes giradas para el pago del IIVTNU.

3.3 b) Posición de la Administración.

Por lo que a las Administraciones Públicas se refiere, deberán invocar, fundamentalmente, dos motivos de oposición a las solicitudes de devolución de ingresos indebidos instadas al amparo del artículo 221.3 de la LGT.

De una parte, que el supuesto analizado en la STS

279/2022, de 4 de marzo, se refiere a otro impuesto municipal, el ICIO, que nada tiene que ver con el IIVTNU. Lo que ya no admite discusión es que el órgano judicial, en su sentencia, puede analizar los motivos de revocación del artículo 219.1 de la LGT, dado el carácter instrumental del procedimiento de revocación con relación al procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.3 de la LGT.

De otra parte, las Administraciones Públicas también deberían alegar la limitación de la posibilidad de revisión que establece el TC en la sentencia 182/2021. El apartado 6 b) de la sentencia, dispone:

*“Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme”.*

El TC habla de “situaciones susceptibles de ser revisadas”. El procedimiento de revocación es un procedimiento especial de revisión. La utilización del sustantivo “revisadas”, ¿es casual o, por el contrario, se ha empleado deliberadamente y se pretende impedir, expresamente, la posibilidad de acudir a los procedimientos especiales de revisión de los artículos 216 y siguientes de la LGT?

Si optamos por entender que se ha querido evitar la

utilización de los procedimientos especiales de revisión, esta tesis implicaría equiparar este pronunciamiento a lo que disponen los artículos 72 y 73 de la LJCA, con relación a la anulación de disposiciones generales o preceptos de disposiciones generales.

### 3.5.- Sobre la limitación de efectos de la STC.

Por último, debemos plantearnos si la limitación de los efectos de la STC 182/2021, contenida en el apartado 6 b) de la fundamentación jurídica de la sentencia, constituye una extralimitación en la actuación del TC.

Tal vez, el TC se está refiriendo a eventuales cuestiones de legalidad ordinaria sobre las que se tendrán que pronunciar los juzgados y tribunales ordinarios. Así, presentada una solicitud de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.3 de la LGT, la Administración deberá pronunciarse. Si la decisión administrativa es contraria a los intereses de los ciudadanos, éstos podrán acudir a los juzgados y tribunales ordinarios y, agotada la vía ordinaria o en el seno de un procedimiento ordinario por la vía del planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, recurrir ante el TC para que analice y se pronuncie sobre las nuevas declaraciones proferidas por la jurisdicción ordinaria.

La aplicación de la doctrina sentada en la STS 279/2022, va a generar un gran número de litigios. Llegado el momento, el TS y el TC deberán examinarlos y dar una respuesta que, sobre todo, ofrezca seguridad jurídica, haciendo que todos los JCA de España resuelvan los recursos que tramiten en un único sentido.



TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

|                                                                                                                                                        |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| TRIBUNAL SUPREMO .....                                                                                                                                 | 11 |
| Ajuar doméstico: minoración del valor de los bienes entregados al cónyuge<br>supérstite .....                                                          | 11 |
| Sentencia de 17 de enero de 2023. ....                                                                                                                 | 11 |
| Procedimiento de comprobación de valores. Motivación de la comunicación de<br>inicio. Presunción de certeza de las autoliquidaciones tributarias ..... | 16 |
| Sentencia de 23 de enero de 2023 .....                                                                                                                 | 16 |

### AJUAR DOMÉSTICO: MINORACIÓN DEL VALOR DE LOS BIENES ENTREGADOS AL CÓNYUGE SUPÉRSTITE. SENTENCIA DE 17 ENERO DE 2023

1) La disposición sobre minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge supérstite, en concepto de ajuar doméstico (art. 34.3, párrafo segundo, del RISD), permite la prueba de que el valor de la vivienda habitual del matrimonio es superior al valor catastral que se le ha asignado, en cuyo caso debe prevalecer el mayor de ellos, provocando con ello una mayor reducción de la carga fiscal.

2) Queda dispensado de la prueba indicada el contribuyente que se someta a los valores administrativamente establecidos, aun a efectos distintos, por la propia Administración ( art. 134.1 LGT).

3) El empleo de modelos de declaración fiscal que permitan declarar un valor distinto al del porcentaje del 3 por 100 sobre el valor catastral; o la publicación de valores o precios de mercado que afecten al mencionado valor del inmueble, determina la concurrencia de un acto propio que vincula a la propia Administración, del que no puede desdecirse sin vulnerar los principios de buena fe y buena administración.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

##### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste, en dilucidar, desde la perspectiva del ius constitutionis, y a la vista de la reciente y reiterada doctrina del Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 LISD, cómo se ha de aplicar la minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge supérstite del causante, prevista en el artículo 34 de su Reglamento de desarrollo.

Se recurre en casación la sentencia nº 51/2021, de 11 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 417/2018. El acto allí recurrido, que se confirma, es la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional -TEAR- de Murcia de 23 de febrero de 2018, que desestima la reclamación nº NUM000, presentada contra liquidación practicada por el Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria de la C.A.R.M. por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, de con una deuda a ingresar de 2.505,10 €; y confirma la liquidación.

##### **SEGUNDO.- Términos del auto de admisión y hechos constatados en él.**

Según el auto de admisión, la cuestión casacional que se nos pregunta es:

*"[...] Dilucidar, a la vista de la reciente doctrina del Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 LISD, cómo se ha de aplicar la minoración del valor de los bienes que se deben entregar al*

*cónyuge supérstite del causante, prevista en el artículo 34 de su Reglamento de desarrollo [...]".*

*Prosigue el auto de admisión reseñando el complejo normativo al que hay que acudir para dilucidar el litigio, así como los hechos esenciales que requieren la aplicación de la consecuencia jurídica que corresponda.*

*"[...] SEGUNDO. Marco normativo.*

El artículo 15 LISD dispone que:

*"El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje".*

En desarrollo del precepto, el artículo 34 del Reglamento de aplicación -RISD-, relativo a la valoración del ajuar doméstico, señala lo siguiente:

*"1. Salvo que los interesados acrediten fehacientemente su inexistencia, se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo añadirá de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes a los que deba imputarse con arreglo a las normas de este Reglamento.*

*2. El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.*

*3. Para el cálculo del ajuar doméstico en función de porcentajes sobre el resto del caudal relicto, no se incluirá en éste el valor de los bienes adicionados en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo.*

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior".

Por su parte, el artículo 1321 del Código Civil establece que:

*"Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber. No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor".*

Como complemento, el artículo 4. Cuatro de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), entiende como ajuar doméstico -a efectos fiscales-:

*"[...] los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto [artículos 18 y 19] las joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves, y objetos de arte y antigüedades".*

Sigue diciendo el auto de admisión, en relación con la doctrina reiterada de la Sala en relación con el concepto y contenido del ajuar doméstico, lo que a continuación se reseña, a fin de justificar la procedencia del recurso, dada la cuestión planteada en él:

*"[...] CUARTO. Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

*1. Resulta evidente que la mencionada cuestión jurídica afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], tal y como la recurrente sostiene en el escrito de preparación del recurso de casación.*

*2. Conviene recordar que las sentencias de 10 de marzo de 2020 (casación 4521/2017, ES:TS:2020:1619), 19 de marzo de 2020 (casación 5938/2017, ES:TS:2020:1094), 19 de mayo de 2020 (casación 6027/2017, ES:TS:2020:956), 11 de junio de 2020 (casación 5939/2017, ES:TS:2020:1666) y, más recientemente, la de 21 de septiembre de 2021 (casación 728/2020, ES:TS:2021:3477), han fijado la siguiente doctrina para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD:*

*"1º) El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la Ley del impuesto sobre el patrimonio, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.*

*2º) En concreto, no es correcta la idea de que el 3 por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse,*

por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

3º) Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

4º) El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría".

*En ese sentido, debemos destacar que en la sentencia de 23 de junio de 2021 (casación 1751/2020) se señala que no se deriva de nuestra doctrina que el ajuar doméstico esté vinculado o asociado únicamente a bienes inmuebles -en el porcentaje señalado- y, dentro de tal categoría, a los que sirvan de vivienda habitual.*

*3. Ahora bien, en el recurso que ahora nos ocupa se plantea una cuestión que no ha sido resuelta de forma específica por dichas sentencias, cual es la de esclarecer cómo se ha de determinar el valor del ajuar doméstico a efectos de aplicar la minoración en los bienes que se deban entregar al cónyuge supérstite, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1321 CC.*

*En ese sentido, se debe tener presente que en las citadas sentencias se parte de la premisa de que ni la LISD incorpora un concepto autónomo de ajuar doméstico, ni éste se puede cifrar en un mero porcentaje del caudal relicto; sin que exista un concepto autónomo porque la Ley del impuesto, que podría hacerlo, no ha definido, acotado, incluido o excluido bienes o clases de bienes para configurar, a los efectos de su regulación, qué sea ajuar doméstico. Al contrario, parte de una noción legal preexistente, que debe completarse con la usual y jurídica del ajuar doméstico.*

*Desde esta perspectiva, podría entenderse que existe una discordancia entre la previsión contenida en el artículo 34 RISD, que determina que, a efectos de la reducción del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge sobreviviente, el ajuar doméstico se calculará aplicando el porcentaje del 3% del valor sobre el valor catastral de la vivienda habitual y el concepto de ajuar fijado en dichas sentencias en interpretación del artículo 15 LISD.*

*Además, la recurrente mantiene que, conforme a la facultad de acreditar fehacientemente un valor superior del ajuar doméstico, prevista en el precepto reglamentario mencionado, en el presente caso se probó que el valor asignado por la contribuyente en la autoliquidación era superior al determinado por la oficina gestora en la liquidación, aduciendo que el valor de mercado del inmueble era mayor que el catastral, aportando al efecto una consulta vinculante. No obstante, es preciso indicar que la sala a quo entiende que dicho documento no tiene tal consideración, sino que se trata de una mera información referida al precio medio de mercado en la Comunidad Autónoma, sin que considere acreditada la existencia de un valor de ajuar doméstico superior al aplicable de manera automática con arreglo al artículo 15 LISD, esto es, el 3% del valor catastral de la vivienda habitual.*

*4. Se hace conveniente, por tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en las citadas sentencias [...]."*

## **TERCERO.- Fundamentación jurídica de las razones conducentes a la fijación de doctrina y a la resolución del recurso.**

*En realidad, no se pretende aquí corregir ni alterar nuestra doctrina sobre el ajuar doméstico, ni tampoco, principalmente, interpretar el art. 34 RISD, cuya rúbrica es la de "valoración del ajuar doméstico", sino dilucidar si el valor del inmueble del cónyuge viudo, esto es "...las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos..." es, siempre, el 3 por 100 del valor catastral del inmueble o el interesado puede probar -y lo ha acreditado- uno superior a esa cantidad. En realidad, ello sería, el parte al menos, un problema de mera prueba, inaccesible a la casación, si solo consistiera en verificar si hay prueba o no de ese mayor valor.*

Comencemos por anticipar que la Sra. Teresa tiene razón en su queja.

a) Así, la recurrente afirma que la Administración regional, a los efectos del art. 57.1 LGT, tenía aprobados los denominados PPM (precios públicos de mercado), estimativos del valor de los inmuebles radicados en la Comunidad Autónoma, que arrojaban un valor, aplicado al inmueble afectado por la reducción, que era superior al catastral y coincidía, además, con el declarado en la autoliquidación del impuesto.

b) También asevera, sin contradicción, que presentó alegaciones sobre las tres cuestiones de la propuesta de inicio:

- Respecto de la aplicación del 3% de reducción en el cuántum del *ajuar doméstico*, señala que había cumplimentado

la declaración tributaria con el programa informático "P.A.C.O." -programa de ayuda al contribuyente-, facilitado por la Dirección General de Tributos -autonómica-, que lo aplica automáticamente sobre el valor del ajuar, coincidiendo con la redacción del propio formulario/impreso, en cuyo apartado 16.03 se consigna -según afirma, sin contradicción de las Administraciones recurridas, lo siguiente: "[...] *En caso de cónyuge sobreviviente, DEDUCCIÓN del 3% sobre el Valor Catastral o sobre Valor atribuido al 100% de la vivienda habitual en el apartado 08.01 si éste es superior [...]*", quedando acreditado con ello, en el parecer de la Sra. Teresa, que ésta, en su declaración fiscal, se había atendido a lo requerido por el programa y formulario de declaración correspondiente (mod. 650-D).

- Esto es, según se asevera, sin réplica o reparo, en los propios impresos y formularios puestos a disposición del sujeto pasivo, correctamente, se refleja el mayor valor de la deducción por el juego de la prueba valor catastral-valor atribuido.

c) Además, los precios medios de mercado fijados por la Administración a través de consulta vinculante -interesada por la declarante-, sujetan tanto a aquélla y, si se trata de un valor superior al catastral, posee la fehaciencia a que se refiere el art. 34 RISD.

d) Es de notar que la recurrente asegura, también sin oposición fáctica alguna, que incorporó a la escritura de liquidación de gananciales, aceptación y adjudicación de herencia causada por el fallecimiento de su esposo, D. Demetrio, el documento derivado de consulta vinculante denominado "*Información sobre Precio Medio en el Mercado de Bienes Inmuebles URBANOS situados en la Región de Murcia ( art. 90 LGT )*" -folio 31 del documento público-, ascendiendo el TOTAL VALOR DEL INMUEBLE a 400.864,86 euros, coincidente con el señalado en el apartado 08.01, Valor vivienda habitual 400.864,86 €, tenido en cuenta por la Administración para determinar el valor de los bienes y derechos del causante (según declaración del interesado), reflejado en la propuesta de liquidación paralela existente.

e) Conviene destacar que la Administración regional recurrida, que admite la consulta y su resultado, así como la sentencia de la Sala de esta Jurisdicción de Murcia, recogiendo el parecer de la Administración Tributaria, entienden que la minoración del valor del ajuar doméstico recogida en el artículo 34 del RISD, con cita del artículo 15 de la Ley 29/1987, había estado correctamente efectuada, pues de una lectura conjunta de ambos preceptos, el artículo 15 LISD y el artículo 34 RISD, se concluye que la salvedad establecida en el último párrafo del artículo 34 se refiere a la posibilidad de acreditar un valor superior del ajuar doméstico y no del valor de la vivienda habitual del matrimonio.

f) Sin embargo, es claro que el precepto no permite, en modo alguno, esa interpretación restrictiva, incompatible, por lo demás, con los propios actos de reconocimiento de la Administración murciana. Una cosa es la prueba del ajuar doméstico (en más o en menos del 3 por 100 del caudal relicto y otra, que se integra en el concepto anterior, pero que es diferente), es el valor asignado al inmueble que recibe, en tal condición, el cónyuge supérstite. La fórmula reglamentaria es clara:

"[...] El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil o de disposiciones análogas..., deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior" [...].

g) El adverbio "*salvo*" que figura en el inciso final del apartado, rectamente entendido, está inequívocamente conectado con la minoración del valor del ajuar y tal valor así calculado, dice el precepto, habilita la reducción o minoración, de suerte que la salvedad o excepción permite que se acredite (fehacientemente) uno superior. No tendría sentido que el apartado que interpretamos ahora se refiriera a la prueba de un valor superior del ajuar doméstico -que sería perjudicial para la heredera- pero sí un valor superior de la vivienda, porque se minoraría así tal cantidad mayor.

h) Además, la interpretación de los apartados 1 y 2 del propio art. 34, que establecen reglas de valoración del propio ajuar (conformes con el art. 15 LISD) colisionan claramente con la interpretación que sostiene la Administración gestora y la sentencia de instancia.

i) Todo ello al margen de desconocimiento, por la Administración, de sus propios actos de reconocimiento, pues conocía -es más, puso en el tráfico jurídico, incluso, a través de documentos, modelos e informes- que el valor del inmueble era superior al presuntivamente fijado en la norma reglamentaria. Ello supone una infracción clara y patente de la doctrina conforme a la cual nadie puede ir contra sus propios actos ( "*venire contra factum proprium non valet*" ), emanación del principio de buena fe y del de buena administración que, como hemos dicho con constancia y reiteración, debe guiar la conducta de las Administraciones públicas, que no defienden intereses o derechos propios, sino ajenos.

En este caso, *por tanto, no sólo resulta que el precepto permite establecer, probadamente, un valor superior al presuntivamente reflejado en la norma -el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda familiar- sino que, partiendo de ese derecho a la prueba, la interesada ha realizado una acreditación absoluta de ese mayor valor, que es el que ha de tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la minoración del valor del ajuar doméstico.*

## CUARTO.- Jurisprudencia que se establece en este asunto.

*A la vista de la constante y reiterada doctrina de este Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 LISD, y en interpretación del artículo 34.3, párrafo segundo, de su Reglamento de desarrollo -RISD- se establece, como jurisprudencia, la siguiente:*

*1) La disposición sobre minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge superviviente, en concepto de ajuar doméstico (art. 34.3, párrafo segundo, del RISD), permite la prueba de que el valor de la vivienda habitual del matrimonio es superior al valor catastral que se le ha asignado, en cuyo caso debe prevalecer el mayor de ellos, provocando con ello una mayor reducción de la carga fiscal.*

*2) Queda dispensado de la prueba indicada el contribuyente que se someta a los valores administrativamente establecidos, aun a efectos distintos, por la propia Administración ( art. 134.1 LGT).*

*3) El empleo de modelos de declaración fiscal que permitan declarar un valor distinto al del porcentaje del 3 por 100 sobre el valor catastral; o la publicación de valores o precios de mercado que afecten al mencionado valor del inmueble, determina la concurrencia de un acto propio que vincula a la propia Administración, del que no puede desdecirse sin vulnerar los principios de buena fe y buena administración.*

## **QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas 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 :

**1º)** Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto.

**2º)** Ha lugar al recurso de casación deducido por DOÑA Teresa, contra la sentencia nº 51/2021 de 11 de febrero dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 417/2018, sentencia que se casa y anula.

**3º)** Estimar el recurso nº 417/2018, entablado por la Sra. Teresa contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Murcia de 23 de febrero de 2018, que desestimó la reclamación presentada por aquella contra la liquidación practicada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, por el impuesto sobre sucesiones, minoración del ajuar doméstico, de la que resulta una deuda a ingresar por importe de 2.505,10 euros, con declaración de nulidad de las citadas resoluciones revisora y de liquidación, por ser ambas contrarias al ordenamiento jurídico.

## PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES. MOTIVACIÓN DE LA COMUNICACIÓN DE INICIO. PRESUNCIÓN DE CERTEZA DE LAS AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS: SENTENCIA DE 23 DE ENERO DE 2023.

*Dado el eco que ha tenido la sentencia, debemos aclarar que la misma no examina la legalidad del valor de referencia, base imponible del impuesto desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el fraude Fiscal, sino que se refiere al método de comprobación de valores: dictamen de peritos de la Administración (artículo 57.1e) LGT). Al resolver el recurso de casación el Tribunal se refiere a la Sentencia de 23 de mayo de 2018, en la que se mantiene que las autoliquidaciones realizadas por los obligados tributarios gozan de presunción de certeza por lo que la Administración debe justificar las razones para realizar la comprobación, siendo aplicable este criterio a todos los métodos de comprobación de valores, no solo al que se cuestionaba en la sentencia, estimación por referencia a los valores que figuren en registros. (57.1b) LGT).*

La Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, impugnada en casación por la representación procesal de la mercantil Calle Sector 2, SL, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar si la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real o, por el contrario, está facultada para iniciar una comprobación en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. Con motivo de la adquisición de una finca urbana por compraventa, elevada a escritura pública en fecha 12 de diciembre de 2017, la entidad hoy recurrente presentó autoliquidación por el ITP y AJD, en su modalidad actos jurídicos documentados, declarando una base imponible de 408.000 euros e ingresando una cuota de 6.120 euros.

2.2. La Administración autonómica, gestora del tributo, incoó expediente de comprobación de valores mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración para alegaciones, de fecha 4 de abril de 2019. La finca fue

tasada en 1.069.734,23 euros mediante el método de comprobación del artículo 57.1.e) LGT/2003 -dictamen de peritos de la Administración-

2.3. Tras la puesta de manifiesto del expediente y la propuesta de liquidación, se formularon alegaciones por la interesada, practicándose finalmente liquidación provisional complementaria de la autoliquidación que en su día se había practicado, al tipo impositivo del 1,5 por ciento, aplicado sobre una base imponible y liquidable de 1.069.734,23 euros, y con un importe a ingresar de 10.419,59 euros, resolución que le fue notificada a la interesada con fecha 28 de mayo de 2019. Junto a esta liquidación figura en el expediente una nueva valoración del perito relativa a la finca objeto de la compraventa, manteniéndose la valoración de dicho inmueble en 1.069.734,23 euros, haciéndose constar en el informe pericial emitido el día 24 de mayo de 2019 que la valoración ha sido realizada por presentación de alegaciones.

2.4. Formulada reclamación económico-administrativa frente a la liquidación, fue desestimada por resolución del TEAR de Castilla y León de 29 de agosto de 2019.

2.5. Contra esta última resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue, asimismo, desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La sentencia de 3 de diciembre de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia ("TSJ") de Castilla y León, sede de Valladolid, funda su desestimación, por lo que a este recurso interesa, en que para hacer una comprobación de valores no es necesario que exista una previa sospecha de fraude, toda vez que tanto el artículo 134 LGT como el 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permiten a la Administración comprobar en todo caso el valor real de los bienes o derechos del, en este caso, acto jurídico documentado que resulta gravado. Considera que no es aplicable la jurisprudencia invocada por el recurrente, sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 (casación número 4202/2017; ECLI:ES:TS:2018:2186), por cuanto se refiere a la comprobación de valores efectuada mediante el método del artículo 57.1.b) LGT, y en el objeto de esta litis la comprobación se hizo mediante dictamen de peritos, previsto en el artículo 57.1.e) del mismo texto legal.

## **SEGUNDO. Preceptos concernidos en este proceso.**

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son los artículos 108.4 y 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], y el artículo 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre) ["TRLITP y AJD"].

2. El artículo 108.4 de la LGT, atinente a las *Presunciones en materia tributaria*, dispone lo siguiente:

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

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas"

3. A su vez, el artículo 134 de la LGT, que regula la práctica de la comprobación de valores, dispone, en su apartado 1, que: "La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta Ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley"

4. Por último, el artículo 46 del TRLITP y AJD, en su redacción aplicable al supuesto de autos, establece lo siguiente:

"1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo."

## **TERCERO. Consideraciones previas a la resolución de la cuestión casacional objetiva.**

1. Ya se ha expuesto que la justificación de la iniciación del procedimiento de comprobación de valores es la cuestión identificada como de interés casacional en este recurso, en el que se nos requiere determinar si la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real o, por el contrario, está facultada para iniciar una comprobación en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien.

Ambas alternativas recogidas en la cuestión de interés casacional no son incompatibles. En efecto, si bien la Administración, cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien, como ocurre con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el que, como es sabido, se trata de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts. 10.1 y 46 del TRLITP), está facultada "en todo caso" para comprobar ese valor real, sin embargo, ello no implica que en la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación no tenga que motivar, como después se examinará, las razones que justifican el inicio de dicho procedimiento y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.

2. La recurrente considera que las conclusiones de la STS de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación 4202/2017), avalan su posición y deben darse por extendidas a todo medio de comprobación, incluido el que aquí se ha utilizado, que es el dictamen de peritos.

Conviene recordar que la doctrina de las sentencias de 23 de mayo de 2018 citadas, se construye a propósito del examen del método de comprobación basado en aplicación de coeficientes sobre valores catastrales, y toma como punto de partida la establecida en relación con la utilización del medio de comprobación por dictamen de peritos, que es el medio utilizado en este caso.

Tal y como recoge el auto de admisión, la sentencia de 23 de mayo de 2018 (casación 4202/2017; ECLI:ES:TS:2018:2186), no solo declara que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (previsto en el artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que sea complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, así como que su aplicación no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, sino que sostiene otra aseveración, que es a la que se acoge el recurrente para defender la falta de acierto de la sentencia recurrida, como es que la Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. Este deber de motivar la Administración antes de iniciar el procedimiento de comprobación las razones que justifican su realización y su extensión a todo medio de comprobación, incluido el que aquí se ha utilizado, que es el dictamen de peritos, es lo que constituye la cuestión de interés casacional por la que se nos interroga y que será examinada seguidamente.

3. Hay que partir también que se encuentra en el origen de este litigio la comprobación del valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, impuesto en el que, como ya se ha expuesto, se trata de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts 10.1 y 46 del TRLITP).

Pues bien, en ese punto no podemos prescindir de nuestra reiterada jurisprudencia que, en interpretación de lo establecido en el artículo 57.1.b) LGT, considera que el establecimiento de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral no satisface las exigencias para el establecimiento del valor real de los inmuebles que, en el impuesto que nos ocupa, constituye la base imponible. En esencia, nuestra doctrina al respecto lo que exige es la individualización de la valoración del elemento patrimonial sometido a avalúo, mandato que alcanza también a la valoración pericial cuando se trata de establecerlo a efectos de determinar la deuda tributaria.

En el caso que nos ocupa, el método de comprobación utilizado, dictamen de perito de la Administración (art. 57.1.e) LGT) se ha considerado, con carácter general, idóneo y apto en atención a las características del bien sometido a comprobación, para determinar el valor real del bien o derecho transmitido.

Este método de comprobación - art. 57.1.e) LGT- ha sido abordado, entre otras, en sentencia de esta Sala de 21 de enero de 2021, recurso de casación 5352/2019, en la que fundamentalmente en relación con la necesidad de visita del inmueble por el perito, se ha sentado la siguiente doctrina jurisprudencial en interpretación del artículo 57.1.e) de la LGT y 160.3 del Real Decreto 1065/2007:

"Atendidas las anteriores consideraciones, debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto".

Lo que ocurre es que en el caso que se examina no se nos interroga sobre el medio de comprobación utilizado, sino sobre la necesidad de que la Administración motive en la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación las razones que justifican su realización.

4. En último término, conviene tener presente a fin de depurar el debate casacional, que quedan fuera de este recurso las cuestiones atinentes a la valoración de la prueba del valor real que ha llevado a cabo la Sala juzgadora. En este sentido, las cuestiones de prueba quedan extra muros de la fiscalización casacional -a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren- y, con mayor razón están descartadas bajo el nuevo régimen casacional, pues a la tradicional y uniforme jurisprudencia que erradica de la casación la resultancia fáctica, se debe añadir ahora, significativamente, la carencia de interés casacional que presenta la precisión de los hechos debatidos en un asunto judicial.

En este sentido, el esclarecimiento del valor real que posea la finca urbana adquirida, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto que se examina, pertenece de lleno al terreno de la prueba procesal, que no es susceptible por ello de revisión casacional.

#### **CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala.**

1. Ha declarado esta Sala en sentencias de 23 de mayo de 2018, dictadas en los recursos de casación núms. 1880/2017 y 4202/2017, a las que le han seguido las sentencias de 5 de junio de 2018, dictadas en los recursos de casación núms. 1881/2017 y 2867/2017, y la sentencia de 13 de junio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2232/2017, entre otras, en relación con la presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias, lo siguiente:

"3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.

a) Según lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT, relativo a las *presunciones en materia tributaria*: "...4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

b) Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el de la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

c) Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT, que se rubrica *las liquidaciones tributarias: concepto y clases*, a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición normativa que evidencia, contrario sensu, que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado.

3.5. En conclusión de todo lo anterior, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin

que baste con una presunción inmotivada de desacuerdo de la asignación del valor.

Si las autoliquidaciones, pues, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la respuesta a la primera pregunta enunciada en el auto de admisión debe ser negativa, por estas razones:

a) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.

b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados".

Finalmente sienta, por lo que aquí interesa, la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

A.- La primera cuestión consiste en *"determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real"*.

La respuesta a esa primera pregunta exige que trascendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes ( artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia".

2. La sentencia objeto del presente recurso de casación no consideró aplicable la jurisprudencia invocada por la recurrente en su demanda, STS 23 de mayo de 2018 (recurso casación 4202/2017), por considerar *"[...] que no es aplicable al presente caso, pues se refiere a la comprobación de valores por el medio previsto en el art. 57.1.b) LGT, y en este caso la comprobación de valores se ha efectuado mediante dictamen de perito de la Administración, previsto en el art. 57.1.e) LGT como se ha dicho"*.

Frente a ello, refiere el auto de admisión que *"[e]ste requisito, que no considera aplicable la sentencia objeto del presente recurso a un supuesto como el que se sitúa en el origen de esta litis, en que se hizo uso del método consistente en el dictamen de peritos, sí ha sido avalado, en cambio, por la sentencia que la recurrente invoca como contradictoria, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en fecha 5 de junio de 2019, en el recurso nº 284/2017, (ECLI:ES:TSJCV:2019:2392), que considera que son de aplicación a todas las comprobaciones de valores, sea cual sea el método escogido para efectuarla, los parámetros generales de aplicación al ámbito de la comprobación de valores fijados por la resolución del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 y, en particular, el que exige para el inicio de la comprobación*

*que la administración motive en la comunicación de inicio la causa de la discrepancia con el valor autoliquidado y el análisis de la presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias".*

3. La Sala considera que la doctrina jurisprudencial fijada por este Tribunal en la referida sentencia de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación num. 4202/2017), a la que siguieron otras posteriores, atinente, por lo que aquí interesa, a la necesidad de que la Administración justifique, antes de comprobar, las razones por las que, a su juicio, el valor declarado no se corresponde con el valor real, es de aplicación a todas las comprobaciones de valores, cualquiera que sea el método -de los previstos en el art. 57.1 de la LGT- utilizado por la Administración.

En efecto, en las referidas sentencias se establecieron unos parámetros generales exigibles a la Administración en el ámbito de la comprobación de valores, parámetros que no derivan del método de comprobación empleado, sino de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 LGT y de la naturaleza de nuestro sistema fiscal que, como recoge la sentencia tantas veces referida, descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, de forma que sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. En consecuencia, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

De esta forma, si las autoliquidaciones, como se declaró por este Tribunal, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la Administración correlativamente tendrá que justificar, antes de comprobar, que *"hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado"*.

*Y esa obligación de motivación que se impone a la Administración no desaparece ni se diluye, como sostiene el Abogado del Estado en su escrito de oposición, dependiendo del método de comprobación empleado, pues, como se ha expuesto, la exigencia impuesta a la Administración deriva de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 LGT. Tampoco puede hacerse depender el cumplimiento de este requisito de la forma de inicio del procedimiento de comprobación, pues bien se inicie mediante una comunicación de la Administración, o bien, en caso de que se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el art. 134 de la LGT, en ambos casos se deberá hacer constar las razones por las que se considera que el valor declarado por el contribuyente en su autoliquidación, que la ley presume cierta, no se corresponde con el valor real.*

Distinto será, en último término, las consecuencias que la falta de cumplimiento de este presupuesto comporte en relación con la liquidación practicada.

## **QUINTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, *debe ser que la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.*

## **SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

Ahora bien, si bien es cierto que sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, la consecuencia que dicha omisión conlleva no puede ser, sin más, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la liquidación practicada, como sin mayor razonamiento solicita la recurrente en su escrito de interposición del recurso de casación, pues ello dependerá también de la actuación que haya desplegado en la instancia a fin de justificar que la omisión denunciada no se ha situado en un plano puramente formal.

En el caso examinado, el método de comprobación utilizado por la Administración -dictamen de peritos- es un medio que, por sus propias características, resulta apto e idóneo para el caso; la valoración practicada por la Administración no carece de la necesaria individualización, imprescindible para alcanzar el valor real del bien transmitido, que constituye la base imponible del impuesto examinado, tal y como reflejó la sentencia impugnada; y la parte recurrente en la instancia no propuso la práctica de ninguna prueba en el proceso, solicitando expresamente que el recurso se fallara sin necesidad

de recibimiento a prueba, todo lo cual nos lleva a colegir que la omisión denunciada se ha situado en un plano puramente formal, lo que nos ha de conducir a la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

## **SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre las costas procesales.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

## **FALLO**

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Ángeles Gáldiz de la Plaza, en representación de la mercantil CALLE SECTOR 2, S.L., contra la sentencia de 3 de diciembre de 2020 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en el recurso 1078/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 1078/2019, interpuesto por la representación procesal de la mercantil CALLE SECTOR 2, S.L contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de agosto de 2019, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

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

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....25

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....25

- Segregación de una finca rústica en dos, adjudicando una finca a tres comuneros y otra finca a los otros dos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad.....25
- Adquisición por un ciudadano, con domicilio en España, de un vehículo procedente de un puerto franco de Melilla, Ceuta o Canarias pagando el DUA correspondiente .....25
- Adquisición de un inmueble cuyo valor de adquisición es inferior a su valor de referencia catastral .....26
- Extinción del derecho de usufructo vitalicio, por la muerte de los usufructuarios, originando la consolidación del dominio en la persona del nudo propietario.....26
- Expediente de dominio notarial al haber recibido, por herencia, una finca que, posteriormente, vendió al consultante en documento privado al no haberse inscrito previamente la adjudicación de la herencia .....26
- Escritura pública de "resolución de acuerdo verbal" de 3 de septiembre de 1990 en la que los dos hijos de la vendedora ya fallecida, declaran ser los actuales propietarios del terreno (rústico) y a efectos de la resolución del acuerdo de 1990 entregan a los compradores 6.000 euros .....27
- Adquisición, por la socia y administradora única de una SLU, de un inmueble a la citada sociedad, siendo parte del pago, la deuda de 40.000,00 € que tiene la sociedad con la citada socia, utilizados para la compra del inmueble, y, a continuación, liquidación de la sociedad .....27
- Sujeto pasivo de la constitución de un derecho de superficie, a favor de una sociedad mercantil, participada por un grupo familiar, con el fin de que la entidad superficiaria construyese un aparcamiento .....28
- Segregación de una finca rústica en dos, adjudicando una finca a tres comuneros y otra finca a los otros dos comuneros en proporción a su cuota de participación en la comunidad.....29
- Aportación de un inmueble privativo a su sociedad de gananciales .....29
- Escritura de división horizontal compuesta de locales y viviendas a las que se les concedió la Calificación Provisional de Viviendas Protegidas de Promoción Privada, mediante Resolución de la Consejería de Fomento e Infraestructuras de la Región de Murcia .....29
- Aportación, del dinero obtenido por la venta de una vivienda, adquirida a título privativo, a su sociedad de gananciales, para adquirir una la nueva vivienda a nombre de los dos cónyuges .....30
- Extinción de un condominio sobre dos viviendas, que tienen el mismo valor de referencia formando lotes y compensando los excesos inevitables de forma que dos comuneros se adjudicarán uno de los inmuebles y compensarán al consultante con dinero .....30
- Adquisición, por una entidad, de participaciones de otra sociedad B en el mercado secundario, cuyo activo de la sociedad está compuesto por un inmueble que no está afecto a la actividad de la sociedad .....31
- Deslinde IVA-TPO.....31

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| • Adquisición, por una persona física, mediante subasta judicial, de una nave industrial cuya propietaria es una entidad mercantil que no fue su promotora.....                                                                                                                                                   | 32        |
| • Transmisión de una unidad económica autónoma.....                                                                                                                                                                                                                                                               | 32        |
| • Nulidad de la transmisión de un terreno, por una entidad mercantil a un tercero, obligando a la entidad mercantil a entregar el local a un Ayuntamiento con el que había firmado un convenio urbanístico.....                                                                                                   | 33        |
| • Venta de las participaciones en la que la entidad inversora adquirirá una participación mayoritaria (el 80 por 100) de la sociedad a la que fueron aportados activos de su negocio inmobiliario residencial, primordialmente viviendas, y trasteros y garajes anexos a ellas, por un Grupo Bancario .....       | 33        |
| • Adjudicación, a una persona física, de un terreno urbano consolidado (solar) perteneciente al Patrimonio del Estado que le fue transferido como consecuencia de un embargo realizado a una persona física .....                                                                                                 | 34        |
| • Transmisión de activos y pasivos referidos al ejercicio de una actividad aseguradora .....                                                                                                                                                                                                                      | 34        |
| • Ejercicio de la opción de compra sobre un inmueble en el que se ha ejercido de forma ininterrumpida la actividad hotelera .....                                                                                                                                                                                 | 34        |
| • Fusión por absorción de la entidad (A) a la entidad (B) para lo cual, la entidad (B) transmitirá en bloque la totalidad de su patrimonio social a la absorbente, disolviéndose la primera sin liquidación .....                                                                                                 | 34        |
| • Venta, por una sociedad mercantil, cuyas participaciones pertenecen a una sociedad holding holandesa, de una vivienda construida en un terreno situado en el territorio de aplicación del Impuesto, con la finalidad de usar el inmueble por el administrador como vivienda para vacaciones, a un tercero ..... | 35        |
| • Reestructuración empresarial .....                                                                                                                                                                                                                                                                              | 35        |
| • Operación de reestructuración.....                                                                                                                                                                                                                                                                              | 36        |
| • Transmisión de participaciones sociales de una empresa en cuyo activo se incluyen inmuebles .....                                                                                                                                                                                                               | 36        |
| • Venta de un vehículo, adquirido de segunda mano, por un autónomo, habiendo soportado y deducido la preceptiva cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.....                                                                                                                                                    | 37        |
| • Transmisión de una parcela urbana en el ejercicio de su actividad empresarial .....                                                                                                                                                                                                                             | 37        |
| • Calificación como primera o segunda entrega en el impuesto sobre el valor añadido.....                                                                                                                                                                                                                          | 37        |
| • Transmisión de la titularidad de inmuebles en los que se desarrolla una actividad hotelera y por otra parte la unidad productiva, elementos afectos, excluyendo el inmueble. ....                                                                                                                               | 38        |
| • Transmisión de algunas de las fincas resultantes del proyecto de reparcelación adquiridas por herencia y no afectos a ninguna actividad económica, en los que se encuentra su vivienda habitual .....                                                                                                           | 40        |
| <b>IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....</b>                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>40</b> |
| • Tributación de la aportación a la sociedad de gananciales .....                                                                                                                                                                                                                                                 | 40        |
| • Transmisión de activos de un “trust” constituido por un no residente en España, actualmente fallecido, en favor de un hijo residente en España .....                                                                                                                                                            | 41        |
| • Requisito de mantenimiento del valor de lo donado.....                                                                                                                                                                                                                                                          | 41        |
| • Prestatario no hipotecante.....                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 42        |

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

SEGREGACIÓN DE UNA FINCA RÚSTICA EN DOS, ADJUDICANDO UNA FINCA A TRES COMUNEROS Y OTRA FINCA A LOS OTROS DOS COMUNEROS EN PROPORCIÓN A SU CUOTA DE PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD

(Consultas DGT V1918-22 de 08/09/2022).

- Tributación de la adjudicación de las parcelas obtenidas:

Se produce una alteración física de las fincas, pero los cinco comuneros siguen siendo copropietarios de las dos fincas, por lo que si lo que pretenden es que cada comunero tenga inmuebles sin compartir, deberá procederse a la disolución del pro indiviso; ahora bien, en el caso planteado no se está produciendo una disolución de la comunidad, ya que los inmuebles van a seguir en proindiviso, ni la separación de dos comuneros, ya que los comuneros que se separan no se van a adjudicar un inmueble cada uno, sino que van a seguir en proindiviso en el inmueble que se segrega.

Lo que ocurre es que vez de cinco comuneros ahora hay tres comuneros en una finca y dos en la otra; lo que en realidad se está produciendo es una permuta de cuotas, en la que dos comuneros transmiten sus cuotas sobre una de las fincas a los otros tres comuneros que, a su vez, les transmiten sus cuotas sobre la otra finca, y que como tal tributarán por el ITPAJD por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la parte de la finca que adquieren.

ADQUISICIÓN POR UN CIUDADANO, CON DOMICILIO EN ESPAÑA, DE UN VEHÍCULO PROCEDENTE DE UN PUERTO FRANCO DE MELILLA, CEUTA O CANARIAS PAGANDO EL DUA CORRESPONDIENTE

(Consulta DGT V1919-22 de 08/09/2022).

Tendrá la consideración de importación de bienes la entrada en el interior del país de un bien procedente de un país tercero, Canarias o Ceuta y Melilla.

A diferencia de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, al importador no se le exige la condición de empresario o profesional, pudiendo un particular realizar este hecho imponible.

La entrada en la Península o Baleares de un bien originario de Ceuta y Melilla constituye una importación, pues ambos territorios no forman parte de la unión aduanera. Por tanto, tienen el mismo tratamiento que los procedentes de terceros países.

Por lo que se refiere a los bienes originarios de Canarias, si bien el territorio canario forma parte de la unión aduanera, está excluido del territorio de aplicación del IVA, produciéndose el hecho imponible importación cuando se introducen en territorio peninsular o en las islas Baleares bienes procedentes de las islas Canarias.

Vista la normativa expuesta, la importación de un vehículo en ningún caso quedará dentro del ámbito del ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y, por lo tanto, no estará sujeta al impuesto.

## ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE CUYO VALOR DE ADQUISICIÓN ES INFERIOR A SU VALOR DE REFERENCIA CATASTRAL

(Consulta DGT V1921-22 de 08/09/2022).

En la transmisión de un inmueble la base imponible está constituida por el valor de referencia salvo que el precio o contraprestación o el valor declarado sean superiores.

Si el valor de referencia superase el precio máximo de venta y la consultante entendiese que el valor asignado perjudica sus intereses legítimos, podrá impugnar la autoliquidación y solicitar su rectificación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD, bien entendido que ello no le exime de su obligación de practicar la correspondiente autoliquidación por el valor de referencia.

## EXTINCIÓN DEL DERECHO DE USUFRUCTO VITALICIO, POR LA MUERTE DE LOS USUFRUCTUARIOS, ORIGINANDO LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO EN LA PERSONA DEL NUDO PROPIETARIO

(Consulta DGT V1945-22 de 13/09/2022).

En la fecha de fallecimiento, los bienes usufructuados ingresan automáticamente en el patrimonio del nudo propietario y en ningún caso forman parte del caudal relicto de la herencia de la usufructuaria, en la que no procede incluir en modo alguno el valor de las mejoras e instalaciones, que no tributarán por el Impuesto de Sucesiones.

Por otro lado, conforme al artículo 42.2 del RITPAJD, la autoliquidación por la consolidación del dominio deberá efectuarse sobre el tanto por ciento por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad, cuyo porcentaje se aplicará sobre el valor que tuvieren los bienes en el momento de la consolidación del dominio y por el tipo de gravamen que estuviese vigente en este momento.

## EXPEDIENTE DE DOMINIO NOTARIAL AL HABER RECIBIDO, POR HERENCIA, UNA FINCA QUE, POSTERIORMENTE, VENDIÓ AL CONSULTANTE EN DOCUMENTO PRIVADO AL NO HABERSE INSCRITO PREVIAMENTE LA ADJUDICACIÓN DE LA HERENCIA

(Consulta DGT V1948-22 de 13/09/2022).

Los diversos procedimientos destinados a lograr la concordancia entre el Registro y la realidad extraregstral tienen por finalidad facilitar un título inmatriculador, mediante la acreditación ante Notario del hecho de que una persona es dueña de una finca inscrita en el Registro, permitiendo así el acceso al Registro de la Propiedad a los propietarios de fincas que carezcan de título que acredite su derecho o en los supuestos en que se haya producido una interrupción del tracto registral, debiendo tenerse en cuenta que el hecho imponible está constituido por el otorgamiento del expediente y no por la transmisión del dominio cuyo título se supla con el mismo.

Es decir, dicho título supletorio tiene entidad en sí mismo y se configura en el ITPAJD como hecho imponible diferenciado e independiente de las anteriores transmisiones que no hayan tenido reflejo registral y a las que suple. Por ello resulta indiferente la naturaleza de las referidas transmisiones, ya sean onerosas o lucrativas, inter vivos o mortis causa, como en el supuesto que se examina en el que se trata de una adjudicación de herencia (título hereditario), pues lo que realmente tributa no son las transmisiones cuya falta de título se suple, sino la expedición del título supletorio, razón por la cual es la fecha de éste último la que se deberá tomar en cuenta para determinar la prescripción, como señala expresamente el artículo 7.2.C al establecer que el plazo de prescripción se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación. Lo único que exceptúa de tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas es que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión cuyo título se supla con el referido expediente notarial y por los mismos bienes.

Por último, debe precisarse que la tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas excluye la aplicación de la cuota variable del documento notarial, por incompatibilidad entre ambas modalidades en los términos que resultan del artículo 31.2 del texto Refundido.

El expediente de dominio en que se declare la titularidad del consultante constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, concepto por el que deberá tributar salvo que se acredite el pago del impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión cuyo título se supla con el referido expediente.

ESCRITURA PÚBLICA DE "RESOLUCIÓN DE ACUERDO VERBAL" DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 1990 EN LA QUE LOS DOS HIJOS DE LA VENDEDORA YA FALLECIDA, DECLARAN SER LOS ACTUALES PROPIETARIOS DEL TERRENO (RÚSTICO) Y A EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN DEL ACUERDO DE 1990 ENTREGAN A LOS COMPRADORES 6.000 EUROS

(Consulta DGT V2264-22 de 27/10/2022).

Con fecha 3 de septiembre de 1990, y mediante acuerdo verbal, su madre vendió a dos propietarios colaterales de una finca rústica de su propiedad (situada en Santa Cruz de Tenerife) un terreno de 1.000 m2 por un precio de un millón de pesetas, pagado en esa misma fecha mediante cheque nominativo. Como consecuencia de la imposibilidad de legalizar la operación anterior, los adquirentes se han puesto de acuerdo con los herederos de la vendedora para la devolución del terreno y del precio satisfecho. A tal fin, el 1 de agosto de 2022 se otorgó escritura pública de "resolución de acuerdo verbal" en la que los dos hijos de la vendedora ya fallecida, uno de los cuales es el hoy consultante, declaran ser los actuales propietarios del terreno (rústico) y a efectos de la resolución del acuerdo de 1990 entregan a los compradores 6.000 euros.

En el supuesto planteado no consta que se haya declarado o reconocido judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de la compraventa verbal realizada en 1990, por lo que no puede entenderse que dicho acto no haya tenido lugar y que no constituyó hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

En consecuencia, la "resolución de contrato verbal" formalizada mediante escritura de 1 de agosto de 2022 constituye un nuevo acto sujeto a tributación, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Respecto a quien corresponde el pago del impuesto, el artículo 8 del Texto Refundido del ITP y AJD dispone que estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, los adquirentes, en este caso el consultante y su hermano.

ADQUISICIÓN, POR LA SOCIA Y ADMINISTRADORA ÚNICA DE UNA SLU, DE UN INMUEBLE A LA CITADA SOCIEDAD, SIENDO PARTE DEL PAGO, LA DEUDA DE 40.000,00 € QUE TIENE LA SOCIEDAD CON LA CITADA SOCIA, UTILIZADOS PARA LA COMPRA DEL INMUEBLE, Y, A CONTINUACIÓN, LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD

(Consulta DGT V1950-22 de 13/09/2022).

- Adquisición del inmueble propiedad de la sociedad (Artículo 7.1-A) TRLITPAJD:

Por un lado, se pretende traspasar la titularidad del inmueble propiedad de la sociedad a la socia administradora, cancelando además la deuda preexistente de la sociedad con la socia. (Art. 7.1.A y 7.2.A).

Se trata, pues, de la transmisión de un bien inmueble por parte de una persona jurídica a su administradora y socia única, luego constituye una transmisión realizada, no por un particular, sino por un sujeto pasivo de IVA, por lo que, en principio, debería tributar en el ámbito del citado impuesto.

Sin embargo, según se hace constar en el escrito de consulta, la sociedad adquirió la propiedad del inmueble por compraventa, por lo que su transmisión a la socia administradora constituiría la segunda transmisión del inmueble, operación sujeta pero exenta de IVA y sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. (Art. 7.5)

- Disolución de la sociedad y liquidación del patrimonio social (Art. 19.1.1º) TRLITPAJD.

A continuación, se examinan las repercusiones fiscales de las referidas operaciones, partiendo del valor de referencia manifestado por la consultante, bien entendido que deberá aplicarse el vigente en la fecha en que se lleven a cabo las operaciones planteadas.

Primer supuesto: Traspaso de la titularidad del inmueble propiedad de la sociedad a la administradora.

Puede llevarse a cabo de dos formas distintas:

1. La sociedad transmite a la socia la totalidad del inmueble por compraventa, cancelándose la deuda de 40.000 euros (dación en pago) y satisfaciendo el resto del valor del bien, 34.000 euros, en metálico (compraventa).

De esta forma el patrimonio de la sociedad dejara de estar constituido por un bien inmueble y pasara a estar integrado por el metálico recibido por la venta, por importe de 35.000 euros.

Cuando posteriormente se lleve a cabo la liquidación de la sociedad, se adjudicarán a la socia los referidos 35.000 euros que integran el patrimonio social.

2. La sociedad transmite a la socia exclusivamente la parte del inmueble correspondiente al valor de la deuda pendiente, mediante dación en pago, por un importe de 40.000 euros.

En tal caso surgirá un condominio entre la socia, que ostentará la titularidad de la parte del bien correspondiente al importe de la deuda de 40.000 euros, y la sociedad, cuyo patrimonio estará constituido por la parte del inmueble restante, por valor de 34.000 euros.

De igual forma que en el supuesto anterior, en el momento de la liquidación se adjudicará a la socia el patrimonio social, integrado ahora, no por metálico, sino por la parte del inmueble no transmitido. En este momento la socia obtendrá la titularidad de la totalidad del bien, al unir a la parte recibida con anterioridad a la disolución mediante dación en pago, la parte recibida ahora en concepto de liquidación del patrimonio social.

En el primer supuesto, transmisión de la totalidad del bien a la socia, se deberán practicar las siguientes liquidaciones.

– Dos liquidaciones por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ambas al tipo establecido para los bienes inmuebles (Art. 11.1.a).

Una en concepto de dación en pago de deuda, (Art. 7.2.a), sobre una base imponible de 40.000 euros, importe de la deuda que se salda con la entrega del bien (Art. 10. 1 y 2).

Otra por la operación de compraventa de la parte restante del inmueble, por importe de 34.000 euros (Arts. 7.1.A) y 10.1 y 2).

– Una liquidación por la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

Por el concepto disolución de la sociedad (Art. 19.1. 1º).

Sobre una base imponible de 34.000 euros, valor del patrimonio social integrado por el importe en metálico recibido en la compraventa (Art. 25.4).

Al tipo del 1 por ciento (Art. 26).

En el segundo supuesto, es decir, en caso de transmisión a la socia solo de la parte del inmueble correspondiente a la deuda, se deberán practicar las siguientes liquidaciones:

– Una única liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD,

Por el concepto de dación en pago (Art. 7.2.a).

Sobre una base imponible de 40.000 euros, importe de la deuda que se salda con la entrega del bien (Art. 10. 1 y 2).

Al tipo establecido para los bienes inmuebles (Art. 11.1.a).

– Una liquidación por la modalidad de Operaciones Societarias del ITPAJD.

Por el concepto disolución de la sociedad (Art. 19.1. 1º).

Sobre una base imponible de 34.000 euros, valor del patrimonio social integrado por el resto del valor del inmueble que no fue transmitido a la socia en la dación en pago (Art. 25.4).

Al tipo del 1 por ciento (Art. 26).

Por último y en relación con la intención de la consultante de dedicar el inmueble a su vivienda habitual, debe precisarse que dicha circunstancia no tiene transcendencia alguna en relación con la liquidación por la modalidad de operaciones societarias y, en cuanto a la liquidación o liquidaciones que proceda practicar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, el TRLITPAJD no contempla dicha circunstancia.

.....

**SUJETO PASIVO DE LA CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO DE SUPERFICIE, A FAVOR DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL, PARTICIPADA POR UN GRUPO FAMILIAR, CON EL FIN DE QUE LA ENTIDAD SUPERFICIARIA CONSTRUYESE UN APARCAMIENTO**

(Consulta DGT V2095-22 de 30/09/2022).

.....

Tal y como establece el artículo 29 del Texto Refundido del ITP y AJD, “El sujeto pasivo será el adquirente del bien o derecho”, es decir, en el presente caso la sociedad mercantil que va a construir el aparcamiento, en la que recae la condición de superficiario, sin que sea posible modificar la condición de sujeto pasivo por acuerdo entre las partes al establecer el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, que “se regularan en todo caso por ley:... c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables”.

**SEGREGACIÓN DE UNA FINCA RÚSTICA EN DOS, ADJUDICANDO UNA FINCA A TRES COMUNEROS Y OTRA FINCA A LOS OTROS DOS COMUNEROS EN PROPORCIÓN A SU CUOTA DE PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD**

(Consultas DGT V1918-22 de 08/09/2022).

**- Tributación de segregación de la parcela en dos:**

Dicha operación tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados, y la base imponible se determinará de acuerdo a lo establecido en el artículo 70.3 del RITPAJD y el artículo 30 del TRLITPAJD. Serán sujetos pasivos todos los comuneros.

**APORTACIÓN DE UN INMUEBLE PRIVATIVO A SU SOCIEDAD DE GANANCIALES**

(Consulta DGT V1920-22 de 08/09/2022).

La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales puede ser gratuita u onerosa, o participar de ambas naturalezas, dependiendo de ello el tratamiento tributario de las referidas aportaciones:

a) Si la transmisión fuera onerosa, estaría sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD (artículo 7.1.A). No obstante, el número 3 del artículo 45.I.B) del texto refundido, que regula las exenciones del impuesto, determina que estarán exentas: *“Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales”*.

b) Si, por el contrario, la aportación se realizase a título gratuito, no se encontraría sujeta al ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no tener carácter oneroso, pero tampoco podría ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en tanto el beneficiario de la aportación no es una persona física sino un patrimonio separado carente de personalidad jurídica.

En este caso, la escritura que recogiera dicha operación estaría sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del ITPAJD, al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, pero resultaría aplicable también el supuesto de exención del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

En el caso planteado por la consultante, al ser una operación lucrativa, no tributará por el ISD y quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, pero resultará exenta del mismo, en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

Todo ello con independencia del tratamiento que la operación pueda tener en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la aportante por la alteración de patrimonio derivada de la aportación.

**ESCRITURA DE DIVISIÓN HORIZONTAL COMPUESTA DE LOCALES Y VIVIENDAS A LAS QUE SE LES CONCEDIÓ LA CALIFICACIÓN PROVISIONAL DE VIVIENDAS PROTEGIDAS DE PROMOCIÓN PRIVADA, MEDIANTE RESOLUCIÓN DE LA CONSEJERÍA DE FOMENTO E INFRAESTRUCTURAS DE LA REGIÓN DE MURCIA**

(Consulta DGT V1971-22 de 16/09/2022).

Gozarán de exención en el ITP y AJD las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial, en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados, que es el concepto por el que quedaría sujeta la escritura de división horizontal objeto de examen.

El concepto de vivienda de protección oficial, no viene definido en la normativa del impuesto y su alcance debe delimitarse según la normativa reguladora de este tipo de viviendas. A este respecto, el artículo dos del Real decreto 2960/1976, de 12 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la legislación de Viviendas de Protección Oficial.

Por otra parte, el Real Decreto 3148/78, de 10 de noviembre, por el que se desarrolla el Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, sobre Política de Vivienda, determina el concepto de vivienda en su artículo uno y el ámbito de aplicación del régimen de Viviendas de Protección Oficial (PO) en su artículo dos:

**Artículo uno. Concepto.**

*“Se entenderá por vivienda de protección oficial la que, destinada a domicilio habitual y permanente, tenga una superficie útil máxima de noventa metros cuadrados, cumpla los requisitos establecidos en el presente Real Decreto y en las disposiciones que lo desarrollen, y sea calificada como tal por el Estado a través del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, o por otros Entes públicos territoriales a los que se atribuya esta competencia.*

*Siempre que en el presente texto y disposiciones que lo desarrollen se haga uso de la expresión «vivienda de protección oficial» se referirá a las viviendas que se inicien al amparo de esta disposición o que se acojan a la misma”*

Artículo dos. Ámbito de aplicación.

*“La protección oficial, en las condiciones que para cada caso se establecen a continuación, se extenderá también:*

*A) A los locales de negocio situados en los inmuebles destinados a vivienda, siempre que su superficie útil no exceda del 30 por 100 de la superficie útil total. Estos locales de negocio habrán de situarse en plantas completas y distintas de las que se destinen a viviendas.*

*Cuando, en cumplimiento de lo dispuesto en las ordenanzas que sean de aplicación, o por voluntad del promotor, se incluyen en el proyecto garajes que tengan la consideración de anejos inseparables de las viviendas del inmueble, la superficie útil de los mismos, dentro de los límites máximos establecidos en la correspondiente ordenanza, se computará, a efectos de determinar los precios de venta o renta de las viviendas: más no se tendrá en cuenta ni para la concesión de ayudas económicas personales ni para determinar la superficie máxima a que se refiere el artículo uno de este Real Decreto. En el caso de que los garajes no están vinculados a las viviendas, se considerarán a todos los efectos como locales comerciales”.*

Por tanto, en principio está previsto que el régimen específico en que consiste la protección oficial puede extenderse a los locales de negocio situados en los inmuebles destinados a viviendas. Ahora bien, para ello es necesario que, “además de las condiciones que para cada caso se establezcan”, se cumplan dos requisitos:

- Que los locales de negocio se sitúen en plantas completas y distintas de las que se destinen a viviendas
- Que la superficie útil de los mismos no exceda del 30 por 100 de la superficie útil total del inmueble, teniendo en cuenta que, de existir garajes no vinculados a las viviendas, que se consideran “a todos los efectos como locales comerciales”, deberá computarse conjuntamente la superficie de dichos garajes junto con los locales comerciales en sentido estricto.

En cualquier caso, el incumplimiento de los citados requisitos no tendría repercusión alguna en la aplicación de los beneficios fiscales previstos para las viviendas. Luego siempre sería aplicable la exención a la parte de la división horizontal relativa a las viviendas.

**APORTACIÓN, DEL DINERO OBTENIDO POR LA VENTA DE UNA VIVIENDA, ADQUIRIDA A TÍTULO PRIVATIVO, A SU SOCIEDAD DE GANANCIALES, PARA ADQUIRIR UNA LA NUEVA VIVIENDA A NOMBRE DE LOS DOS CÓNYUGES**

(Consulta DGT V2032-22 de 21/09/2022).

En el caso planteado por el consultante, al ser una operación lucrativa, no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ni tampoco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no ser, la sociedad de gananciales, sujeto pasivo de dicho impuesto.

Tampoco quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. porque dicha aportación dineraria no cumple los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD; en cualquier caso, aunque estuviera sujeta resultaría exenta de dicho impuesto, en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

**EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO SOBRE DOS VIVIENDAS, QUE TIENEN EL MISMO VALOR DE REFERENCIA FORMANDO LOTES Y COMPENSANDO LOS EXCESOS INEVITABLES DE FORMA QUE DOS COMUNEROS SE ADJUDICARÁN UNO DE LOS INMUEBLES Y COMPENSARÁN AL CONSULTANTE CON DINERO**

(Consulta DGT V2096-22 de 30/09/2022).

En el caso planteado, parece que existen dos comunidades de bienes, una por cada inmueble que tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a cada comunero y al otro se le compensa en dinero, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, aunque la

compensación no sea en dinero sino en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Por tanto, la disolución de cada comunidad que se disuelva tributará únicamente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

La base imponible será la parte en el valor del referido inmueble correspondiente a los comuneros cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero. Será sujeto pasivo el adjudicatario del inmueble.

## ADQUISICIÓN, POR UNA ENTIDAD, DE PARTICIPACIONES DE OTRA SOCIEDAD B EN EL MERCADO SECUNDARIO, CUYO ACTIVO DE LA SOCIEDAD ESTÁ COMPUESTO POR UN INMUEBLE QUE NO ESTÁ AFECTO A LA ACTIVIDAD DE LA SOCIEDAD

(Consulta DGT V1946-22 de 13/09/2022).

Al no estar el inmueble afecto a la actividad de la entidad sí puede entenderse que hay ánimo de fraude y lo que se quiere transmitir a la entidad consultante es parte de un inmueble, por lo que sería de aplicación la excepción a la exención y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión no quedaría exenta del IVA o del ITPAJD al que está sujeta, pero como la entidad consultante no va a alcanzar el control de las participaciones de la entidad B, y las participaciones que se van a transmitir no han sido recibidas por la aportación de un inmueble con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, será la Administración gestora la que deberá demostrar que existe el ánimo de defraudar.

## DESLINDE IVA-TPO

(Consulta DGT V1951-22 de 14/09/2022).

Se consulta sobre la entrega, por una entidad mercantil que es copropietaria junto con otras entidades mercantiles y personas físicas, de dos fincas registrales, una urbana y otra rústica, que se encuentran dentro de un ámbito de actuación urbanística respecto del que existe un Convenio Urbanístico formalizado, pero aún no se ha aprobado el Proyecto de reparcelación ni el Proyecto de urbanización, ni la Junta de Compensación se encuentra formalmente constituida, los copropietarios adquirieron dichos terrenos con la finalidad de desarrollarlos y prepararlos para su venta y en la actualidad han satisfecho algunas derramas relativas al pago de gastos administrativos, de abogados y de demoliciones por ruina, sin que se haya iniciado la ejecución de la urbanización de los terrenos

En la medida en que la entidad consultante manifiesta que va a transmitir los inmuebles objeto de consulta sin que se hayan iniciado materialmente las obras de urbanización en los términos expuestos, dicha entrega se encontrará, en estas circunstancias, sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, debe señalarse que el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto establece lo siguiente:

*“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”*

Esta renuncia requiere que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado.

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en el artículo 8.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que dispone lo siguiente:

*“1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.*

*La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una*

*declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.”*

Por tanto, la sociedad consultante podrá renunciar a la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

**ADQUISICIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA, MEDIANTE SUBASTA JUDICIAL, DE UNA NAVE INDUSTRIAL CUYA PROPIETARIA ES UNA ENTIDAD MERCANTIL QUE NO FUE SU PROMOTORA**

(Consulta DGT V1956-22 de 14/09/2022).

De la información aportada en el escrito de consulta, la nave industrial que va a ser objeto de entrega en virtud de un procedimiento de subasta es una segunda o ulterior transmisión de la misma por lo que, en estas circunstancias, resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

Por otro lado, en los supuestos de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial o administrativa, como es el caso que nos ocupa, el adjudicatario puede efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, así como expedir factura, presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante. El ejercicio de dicha facultad por parte del adjudicatario determina la obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto conforme al modelo aprobado por la Orden 3625/2003, de 23 de diciembre (modelo 309).

Uno de los requisitos necesarios para el ejercicio de dicha facultad es que el destinatario-adjudicatario del bien inmueble tenga la consideración de empresario o profesional en los términos previstos en esta contestación. La no consideración como empresario o profesional impide el ejercicio de dicha facultad.

Por último, señalar que de resultar aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, anteriormente desarrollado, el adjudicatario resultará ser el sujeto pasivo de la operación por lo que viene obligado a presentar la autoliquidación ordinaria del Impuesto en nombre propio, sin actuar en nombre y por cuenta del subastado. Asimismo, de optar por dicha facultad en los términos establecidos reglamentariamente, la entidad consultante podrá emitir, en nombre y por cuenta del transmitente, la correspondiente factura en la que se documente la operación.

**TRANSMISIÓN DE UNA UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA**

(Consulta DGT V2018-22 de 21/09/2022).

Se consulta sobre la adquisición, por una sociedad, establecida en territorio de aplicación del Impuesto, del negocio de pagos de una entidad portuguesa en la que se transmitirán los contratos necesarios para la prestación del servicio, el equipo personal que realiza las funciones operativas y la cesión de los contratos relativos a los TPVs mediante los que se presta el servicio de pagos.

Cuando una operación se califica como la transmisión de unidad económica autónoma, el hecho de que la transmisión de la universalidad total o parcial de bienes no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos señalados, se efectúe en fases sucesivas, motivado, como en este supuesto, por la especial complejidad y volumen de la operación a realizar, no desvirtúa la naturaleza de la operación siempre que dichas transmisiones sucesivas se realicen en el marco del mismo contrato de transmisión y estén debidamente identificadas en el mismo.

De esta forma, se ha señalado que la transmisión de elementos en una determinada fase estará no sujeta al Impuesto siempre y cuando se produzca la transmisión de los restantes elementos que conforman la citada universalidad de bienes

en fases posteriores.

En caso contrario, es decir, si finalmente existiesen activos o elementos que no se llegasen a transmitir y que fueran esenciales para considerar el conjunto como una universalidad de bienes capaz de funcionar de manera autónoma, habría que proceder a la rectificación de la tributación correspondiente a las fases anteriores, pues se trataría de operaciones sujetas al Impuesto que implicarían el consiguiente devengo del mismo.

En todo caso, las transmisiones posteriores de activos u otros elementos que no se realicen en el marco del contrato inicial de transmisión y que no se acompañen de una estructura mínima organizativa de factores de producción humanos y materiales, tendrán la consideración de meras cesiones de bienes y quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

.....

**NULIDAD DE LA TRANSMISIÓN DE UN TERRENO, POR UNA ENTIDAD MERCANTIL A UN TERCERO, OBLIGANDO A LA ENTIDAD MERCANTIL A ENTREGAR EL LOCAL A UN AYUNTAMIENTO CON EL QUE HABÍA FIRMADO UN CONVENIO URBANÍSTICO**

(Consulta DGT V2040-22 de 22/09/2022).

.....

El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la entrega de bienes tendrá lugar cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente, salvo que se hubieran producido pagos anticipados anteriores a dicha fecha, en cuyo caso el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En el caso objeto de consulta, la recalificación del terreno objeto de consulta por parte del consultante determinó la realización de una prestación de servicios efectuada a favor de entidad mercantil y cuya contraprestación se concretó en la entrega del local.

En consecuencia, dicha prestación de servicios constituyó un pago a cuenta en especie de la entrega futura del local comercial.

Por tanto, el Impuesto sobre el Valor Añadido de la entrega del local se habría devengado con motivo de dicha recalificación.

.....

**VENTA DE LAS PARTICIPACIONES EN LA QUE LA ENTIDAD INVERSORA ADQUIRIRÁ UNA PARTICIPACIÓN MAYORITARIA (EL 80 POR 100) DE LA SOCIEDAD A LA QUE FUERON APORTADOS ACTIVOS DE SU NEGOCIO INMOBILIARIO RESIDENCIAL, PRIMORDIALMENTE VIVIENDAS, Y TRASTEROS Y GARAJES ANEXOS A ELLAS, POR UN GRUPO BANCARIO**

(Consulta DGT V2058-22 de 23/09/2022).

.....

En el supuesto que se examina, la entidad inversora adquirirá una participación mayoritaria (el 80 por 100) de la sociedad a la que fueron aportados los activos por el Grupo Bancario (la Sociedad), en el mismo año en que tuvo lugar la aportación y sin que los bienes hayan dejado de estar en ningún momento afectos a las correspondientes actividades económicas. Luego, aun cuando la entidad inversora adquiere el control de la Sociedad, cuyo activo está compuesto en más del 50 por cien por bienes inmuebles, dichos bienes están afectos a la actividad de la referida sociedad, por lo que no parece que exista ánimo elusorio en los términos del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

**ADJUDICACIÓN, A UNA PERSONA FÍSICA, DE UN TERRENO URBANO CONSOLIDADO (SOLAR) PERTENECIENTE AL PATRIMONIO DEL ESTADO QUE LE FUE TRANSFERIDO COMO CONSECUENCIA DE UN EMBARGO REALIZADO A UNA PERSONA FÍSICA**

(Consulta DGT V2062-22 de 23/09/2022).

Según parece deducirse de la información aportada por la consultante, el terreno que ha sido transmitido tiene la calificación de solar por lo que, en estas circunstancias, de encontrarse afecto al patrimonio empresarial o profesional del transmitente, su entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**TRANSMISIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS REFERIDOS AL EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD ASEGURADORA**

(Consulta DGT V2081-22 de 29/09/2022).

Se consulta sobre la transmisión por una sucursal, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, de una entidad suiza que opera en el mercado asegurador, a la sucursal de una entidad irlandesa, también establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, de una cartera de pólizas de seguro que cubren responsabilidad civil médica y que se encuentran en situación de "run off", es decir, pólizas que no van a ser objeto de renovación, pero sobre las que deberá atenderse a una obligación de indemnización futura por los siniestros que aún puedan ponerse de manifiesto.

De la información suministrada parece que van a ser objeto de transmisión una serie de activos y pasivos referidos al ejercicio de la actividad aseguradora de forma que el inmueble donde se desarrolla la actividad, así como los derechos de propiedad intelectual parecen que no serían elementos patrimoniales consustanciales y necesarios para que la transmisión de los elementos objeto de cesión constituyan la transmisión de una empresa en funcionamiento y que la unidad económica autónoma transmitida pueda funcionar por sus propios medios.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

**EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA SOBRE UN INMUEBLE EN EL QUE SE HA EJERCIDO DE FORMA ININTERRUMPIDA LA ACTIVIDAD HOTELERA**

(Consulta DGT V2108-22 de 05/10/2022).

En base a la información aportada en el escrito de consulta se deduce que una vez finalizada la construcción de la edificación por la entidad promotora consultante, ésta la utilizó de forma ininterrumpida para el desarrollo de la actividad hotelera por un plazo superior a dos años, por tanto, independientemente de que en la actualidad vaya a cesar en el ejercicio de su actividad y proceder a arrendar el citado inmueble a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra, la transmisión del inmueble, en estas circunstancias, tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega de edificaciones y, por tanto, dicha entrega estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, establece la posibilidad de que el sujeto pasivo transmitente, renuncie a la aplicación de la citada exención.

**FUSIÓN POR ABSORCIÓN DE LA ENTIDAD (A) A LA ENTIDAD (B) PARA LO CUAL, LA ENTIDAD (B) TRANSMITIRÁ EN BLOQUE LA TOTALIDAD DE SU PATRIMONIO SOCIAL A LA ABSORBENTE, DISOLVIÉNDOSE LA PRIMERA SIN LIQUIDACIÓN**

(Consulta DGT V2112-22 de 05/10/2022).

En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión los inmuebles de la entidad B (una nave), los contratos de arrendamiento y la subrogación en la adquirente del personal que desarrolla la actividad.

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la LIVA que determinan la no sujeción al Impuesto.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, a partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS (actualmente, artículos 76 y 87 de la LIS) tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

Ahora bien, la no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

Por lo tanto, al tener la operación descrita la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto. Y ello con independencia de que los motivos económicos para realizar la operación no se consideren válidos a los efectos de lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS, pues tal circunstancia, aun cuando pueda ser determinante para la aplicación del régimen especial previsto en la LIS, no lo es para determinar la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, cuyo artículo 19.1 del texto refundido anteriormente transcrito solo exige que se trate de una operación de reestructuración.

.....

**VENTA, POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL, CUYAS PARTICIPACIONES PERTENECEN A UNA SOCIEDAD HOLDING HOLANDESA, DE UNA VIVIENDA CONSTRUIDA EN UN TERRENO SITUADO EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO, CON LA FINALIDAD DE USAR EL INMUEBLE POR EL ADMINISTRADOR COMO VIVIENDA PARA VACACIONES, A UN TERCERO**

(Consulta DGT V2148-22 de 13/10/2022).

.....

Aunque la cesión se realiza al administrador de una sociedad mercantil, participada íntegramente por una holding holandesa, para su uso y disfrute exclusivo, parece que en la promoción del inmueble, no existía intención de intervención en el mercado y por tanto, no realiza una actividad empresarial o profesional. Por tanto, la sociedad consultante no ostentará a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido la condición de empresario o profesional y el inmueble al que se refiere el escrito de consulta no estará afecto a una actividad empresarial o profesional, por lo que la transmisión del mismo no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En estas circunstancias, no será deducible por la consultante cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la construcción y cesión de uso del inmueble.

Por otro lado, al no estar sujeta al IVA, la transmisión estará sujeta al ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y no quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados.

.....

**REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL**

(Consulta DGT V2154-22 de 13/10/2022).

.....

Consistente en una escisión total proporcional de manera que la entidad escindida se extinguirá vía disolución sin liquidación, con el consiguiente traspaso de la totalidad de su patrimonio social a dos nuevas entidades A y B, mediante la separación de la actividad de fabricación y comercialización, de los inmuebles de los que es titular. A la entidad A se le atribuirán los activos y pasivos de la actividad de fabricación y comercialización propios de su actividad, todo el personal, así como la participación del 98,50% en la entidad Y, que le presta en exclusiva los servicios de administración y de departamento comercial y a la entidad B se le atribuirán los dos inmuebles de los que es titular la entidad X

Del escrito de consulta parece deducirse que se trata de segundas entregas de edificaciones por lo que, en tal caso, su transmisión quedaría sujeta y exenta del Impuesto.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

Por otro lado, respecto de la transmisión de valores, en el caso planteado, la excepción a la exención no se producirá en los socios personas físicas ya que van a recibir participaciones del mercado primario de las entidades de A y de B; en principio tampoco se daría en las sociedades de nueva creación ya que se produce la transmisión de la totalidad del patrimonio de la

sociedad escindida a las dos nuevas sociedades, pero sí se podría dar en la sociedad A de nueva creación ya que va a recibir participaciones de la entidad Y. Nada dice en el escrito de la consulta sobre la composición del activo de la entidad Y, por lo que si se dieran las circunstancias establecidas en el apartado 2 de dicho precepto podría darse la excepción a la exención.

Sin embargo, aun en esta segunda alternativa, si se tratara de bienes afectos a la actividad empresarial de la entidad de la que se transmitan los valores, no concurrirían los requisitos exigidos en el artículo 314.2 del TRLMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) y c)– de dicho apartado, por lo que, en principio, no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta del IVA o del ITPAJD, al que está sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que, como se ha indicado anteriormente, este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

## OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN

(Consulta DGT V2155-22 de 13/10/2022).

Se consulta sobre la aportación, por una persona física que desarrolla la actividad de arrendamiento de inmuebles, tanto locales como viviendas, de una rama de actividad de los elementos afectos a una actividad de arrendamiento de inmuebles, conjuntamente con la subrogación en el adquirente del personal que desarrolla la misma, a una entidad de nueva creación.

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, al tener la operación descrita la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

## TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA EMPRESA EN CUYO ACTIVO SE INCLUYEN INMUEBLES

(Consulta DGT V2166-22 de 14/10/2022).

Se consulta sobre la adquisición del 100 por cien de las participaciones sociales en una empresa sita en Albacete en cuyo activo se incluyen 50 inmuebles (entre locales comerciales, viviendas, garajes, trasteros, fincas rústicas, etc.) y de la que el socio único y administrador reside en Canadá.

Según se manifiesta en el escrito de la consulta, para el desarrollo de su actividad principal de arrendamiento de locales, la entidad tiene subcontratada una empresa que lleva toda la gestión de la actividad y emite factura por ello. Sin embargo, no se ofrece información sobre si la totalidad de los inmuebles que componen el activo de la entidad están afectos a la actividad de arrendamiento o si sólo una parte de ellos lo están y cuál es, en este caso, su proporción.

En consecuencia, al no saber cuál es la proporción de bienes afectos a la actividad, no se puede concluir si concurren o no los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del TRLMV por conformar el presupuesto de hecho previsto en el inciso a) de dicho apartado, cuya concurrencia supondrá la presunción, salvo prueba en contrario, del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención.

## VENTA DE UN VEHÍCULO, ADQUIRIDO DE SEGUNDA MANO, POR UN AUTÓNOMO, HABIENDO SOPORTADO Y DEDUCIDO LA PRECEPTIVA CUOTA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

(Consulta DGT V2209-22 de 21/10/2022).

La afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del cincuenta por ciento, debe manifestarse en todos sus extremos y no sólo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción.

Si el vehículo consultado ha estado afecto al patrimonio empresarial en un cincuenta por ciento, u otro porcentaje de afectación, la base imponible del Impuesto en la entrega del mismo debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro cincuenta por ciento, o del porcentaje que no estuvo afecto, se corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio, que debe quedar no sujeta al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992.

## TRANSMISIÓN DE UNA PARCELA URBANA EN EL EJERCICIO DE SU ACTIVIDAD EMPRESARIAL

(Consulta DGT V2213-22 de 22/10/2022).

Se consulta sobre la transmisión de una parcela urbana, en el ejercicio de su actividad empresarial, habiendo suscrito un contrato, el transmitente con un tercero, en virtud del cual se transmitió una parcela urbana en el ejercicio de su actividad empresarial, estipulándose, expresamente, que el pago de una parte del montante total se abonará en la firma del contrato de compraventa y el restante del montante en un plazo máximo de dos años desde la firma del contrato, dando lugar este último pago a la puesta a disposición del adquirente de la finca objeto del mismo.

En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, en la compraventa realizada el 8 de julio de 2003, mediante la cual se transmitieron dos parcelas urbanas, el padre del consultante que intervino como parte vendedora lo hizo en ejercicio de su actividad empresarial.

Por lo tanto, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD esta transmisión, en principio, no quedará sujeta al ITP en la modalidad TPO, sino al IVA al ser realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

Sobre la posible exención en el IVA de esta operación con bienes inmuebles que determinaría su sujeción al ITP en la modalidad TPO, se anticipa que, conforme a lo se desarrollará en el siguiente apartado de la consulta, en el presente caso, al tratarse de una transmisión de parcelas urbanas no sería de aplicación la exención en el IVA.

Por otro lado, solo habrá prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al IVA mediante la oportuna liquidación por cada uno de los devengos producidos cuando hayan transcurrido 4 años desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente autoliquidación por cada uno de estos devengos.

## CALIFICACIÓN COMO PRIMERA O SEGUNDA ENTREGA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

(Consulta DGT V2244-22 de 26/10/2022).

Se consulta sobre la venta por el Ayuntamiento que fue promotor de un conjunto de viviendas de protección oficial de promoción pública que, tras su construcción, fueron cedidas en arrendamiento a determinados beneficiarios, habiendo transcurrido el plazo de treinta años en el que dichas viviendas tenían la calificación de protección oficial por lo que se han convertido en viviendas de régimen libre.

En aquellos supuestos en los que la entrega de la vivienda se va a realizar a cualquiera de los sucesivos arrendatarios posteriores, distintos del primero de ellos, la transmisión tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega y, por lo

tanto, la misma se encontrará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, en dichos supuestos, las transmisiones de los inmuebles objeto de consulta quedarían sujetas al ITP y AJD, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo establecido en el apartado 5 del artículo 7.5 TRLITPAJD.

Por el contrario, en el supuesto de que la operación tenga la consideración de primera entrega y, por ello, quede sujeta al IVA, la escritura pública en que se formalice la transmisión estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por darse todos los requisitos recogidos en el artículo 31.2 del TRITPAJD.

**TRANSMISIÓN DE LA TITULARIDAD DE INMUEBLES EN LOS QUE SE DESARROLLA UNA ACTIVIDAD HOTELERA Y POR OTRA PARTE LA UNIDAD PRODUCTIVA, ELEMENTOS AFECTOS, EXCLUYENDO EL INMUEBLE.**

(Consulta DGT V2251-22 de 26/10/2022).

Primera: Transmisión de las fincas que conforman el inmueble en el que se ubica el hotel.

Al tratarse de una operación realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial, esta operación, en principio, no quedará sujeta al ITP y AJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino, en su caso, al IVA, en virtud de lo establecido en el apartado 5 del artículo 7 TRLITPAJD que determina la incompatibilidad entre ambos conceptos tributarios.

No obstante, al tratarse de un bien inmueble podrían ser de aplicación las excepciones mencionadas. Así, si la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo determina que se trata de la entrega de un bien inmueble sujeta pero exenta de IVA, esta operación estará sometida a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. Asimismo, si dicha Subdirección considera que es de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), por tratarse de un patrimonio empresarial, la entrega del inmueble quedará sujeta al ITP y AJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Segunda: Transmisión de la unidad productiva de explotación hotelera.

En este caso, al tratarse de una operación realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial, esta operación, en principio, no quedará sujeta al ITP y AJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino, en su caso, al IVA, en virtud de lo establecido en el apartado 5 del artículo 7 TRLITPAJD.

Asimismo, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, en esta transmisión no se incluyen bienes inmuebles, por lo que no serían de aplicación las excepciones relativas a los mismos a las que se ha hecho referencia en la contestación a la cuestión primera.

Tercera: Transmisión de las participaciones.

En la información facilitada en el escrito de consulta no se aclara si los transmitentes de las participaciones (los socios únicos de las entidades C y D) son empresarios o profesionales que actúan en el ejercicio de su actividad. En el caso de que los transmitentes tuvieran dicha condición, la transmisión de las participaciones no quedará sujeta al ITP y AJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino, en su caso, al IVA, en virtud de lo establecido en el apartado 5 del artículo 7 TRLITPAJD.

Por el contrario, si los socios de las entidades C y D no fueran empresarios o profesionales que actúan en el ejercicio de su actividad y la Subdirección General de Impuesto sobre el Consumo determina que la transmisión de las participaciones no constituye una operación sujeta a IVA, esta estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. En este caso, podría ser de aplicación la exención prevista en el apartado 9 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD previamente transcrito, que remite al artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, remisión que debe entenderse realizada actualmente al artículo 314 del TRLMV, ya reproducido.

Conforme al artículo 314 TRLMV, como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPAJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 314, TRLMV). Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en

juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del artículo 314.2 del TRLMV).

La aplicación de esta regla especial requiere la concurrencia de tres requisitos básicos:

1º. Que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, lo cual excluye la adquisición de valores de nueva emisión, que se produciría en los mercados primarios.

2º. Que los valores transmitidos no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, lo cual excluye a las transmisiones de valores admitidos a negociación en dicho mercado (sin requisito temporal previo de admisión).

3º. La intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores («animus defraudandi»), lo que constituye una cuestión de hecho que no puede ser determinada a priori por este Centro Directivo, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

No obstante, lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba (párrafos segundos a quinto del apartado 2 del artículo 314, LMV). En estos tres casos –incisos a), b) y c)– (que no tienen carácter exhaustivo, sino meramente enunciativo), la Administración gestora sólo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención. Ahora bien, a fin de evitar la indefensión del contribuyente, esta presunción admite la prueba en contrario (presunción “iuris tantum”), de forma que el sujeto pasivo tendrá la oportunidad de probar la inexistencia de la pretensión de elusión, si bien, al tratarse de una cuestión de hecho, no puede ser resuelta a priori, sino que habrá de ser planteada en el procedimiento de gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente.

Como conclusión de lo expuesto, cabe indicar, en síntesis, que si la transmisión de valores a calificar no se realiza con el ánimo de eludir el pago del IVA o del ITPAJD al que estaría sujeta la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representen dichos valores (cuya prueba corresponde a la Administración tributaria), y no se incurre en los supuestos de presunción del ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente (cuya prueba en contrario corresponde al contribuyente), no resultará aplicable la excepción a la exención del impuesto al que esté sujeta la transmisión de valores y, en consecuencia, no se tributará por aquel.

En el caso planteado las entidades A y B van a adquirir las participaciones de las entidades C y D en el mercado secundario. Según se manifiesta en el escrito de la consulta, en el activo de la sociedad C se incluirá el inmueble en el que se desarrolla la actividad hotelera, el cual se encontrará arrendado por la entidad C a la entidad D en el momento de la transmisión de las participaciones, por lo que, en principio, dicho inmueble se encontrará afecto a la actividad de la entidad. De esta manera, al tratarse de un bien afecto, como parece suceder en el supuesto planteado, se podría entender que no concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, conforme a la información proporcionada por las consultantes y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al que está sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que, como se ha indicado anteriormente, este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

## TRANSMISIÓN DE ALGUNAS DE LAS FINCAS RESULTANTES DEL PROYECTO DE REPARCELACIÓN ADQUIRIDAS POR HERENCIA Y NO AFECTOS A NINGUNA ACTIVIDAD ECONÓMICA, EN LOS QUE SE ENCUENTRA SU VIVIENDA HABITUAL (Consulta DGT V2300-22 de 31/10/2022).

La persona física que, con anterioridad al proyecto de actuación urbanística, no ostentaba la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido adquiere, en principio, esta consideración desde el momento en que se incorporan los costes de urbanización al terreno propiedad de la misma, que será en el que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que correspondiera por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que, según los criterios anteriores, la entrega resultase sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, habrá que valorar la posible exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley 37/1992.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### TRIBUTACIÓN DE LA APORTACIÓN A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES (Consulta DGT V1920-22 de 8/09/2022)

En resumen, la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales puede ser gratuita u onerosa, o participar de ambas naturalezas, dependiendo de ello el tratamiento tributario de las referidas aportaciones:

Primero: Si la transmisión fuera onerosa, estaría sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD (artículo 7.1.A). No obstante, el número 3 del artículo 45.I.B) del texto refundido, que regula las exenciones del impuesto, determina lo siguiente:

«Artículo 45.

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I.

[...]

B) Estarán exentas:

3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

[...].».

Segundo: Si, por el contrario, la aportación se realizase a título gratuito, no se encontraría sujeta al ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no tener carácter oneroso, pero tampoco podría ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en tanto el beneficiario de la aportación no es una persona física sino un patrimonio separado carente de personalidad jurídica. En este caso, la escritura que recogiera dicha operación estaría sujeta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, del ITPAJD, al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, pero resultaría aplicable también el supuesto de exención del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

En el caso planteado por la consultante, al ser una operación lucrativa, cuyo beneficiario carece de personalidad jurídica, no tributará por el ISD y quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, pero resultará exenta del mismo, en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

**TRANSMISIÓN DE ACTIVOS DE UN "TRUST" CONSTITUIDO POR UN NO RESIDENTE EN ESPAÑA, ACTUALMENTE FALLECIDO, EN FAVOR DE UN HIJO RESIDENTE EN ESPAÑA**

(Consulta DGT V1949-22 de 13/09/2022)

Primera: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español, a falta del reconocimiento de la figura del "trust", en principio, se tiene por no constituido, por lo que no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo. Por tanto, las aportaciones de bienes al "trust" constituido por el padre del consultante –"settlor"– y formalizadas a través del documento de constitución del "trust" no tienen, en principio, efectos. En consecuencia, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituyó el "trust" –o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos– ordenados por el gestor del «trust» ("trustee") a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, se consideran transmisiones directas del "settlor" o "grantor" al beneficiario.

Segunda: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con la conclusión anterior, el fallecimiento del padre del consultante con posterioridad a la aportación de los bienes al "trust" habrá producido, en principio, una transmisión «mortis causa» de los bienes y derechos aportados al «trust», en la medida en que tal transmisión no se hubo entendido producida con la aportación de los bienes y derechos al mismo. Esta transmisión estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación personal, ya que el consultante tiene su residencia habitual en España. La base imponible estará constituida por el valor neto de la adquisición individual del causahabiente, en este caso, el consultante.

Tercera: No obstante, cabe indicar que, dado que la legislación por la que se rige en cada caso un "trust" puede ser de muy diversa índole y que los acuerdos que los regulan pueden ser complejos y de distinta naturaleza, las conclusiones anteriores quedan condicionadas a la valoración de las cuestiones de hecho que realicen los órganos de Inspección y Gestión de la Administración Tributaria y a las reglas de interpretación y calificación de la Ley General Tributaria.

Cuarta: El consultante –beneficiario– deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la totalidad de los bienes que adquiera, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que reside, en este caso la Comunidad de Madrid, ya que según la información facilitada ninguno de los bienes adquiridos se encuentra situado en España.

Quinta: Al no ser el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, tal y como establece el artículo 32 de la Ley 22/2009, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes.

**REQUISITO DE MANTENIMIENTO DEL VALOR DE LO DONADO**

(Consulta DGT V1915-22 y V1917 de 8/09/2022)

En el presente caso, se plantean dos tipos de operaciones que suponen la transmisión de parte de las participaciones por las que se practicó la reducción antes de transcurrir el plazo legal. En primer lugar, el consultante y su hermano plantean vender parte de las participaciones en la entidad "A" adquiridas por donación, obteniendo a cambio un importe por la venta superior a su valor de adquisición que reinvertirán en la adquisición de participaciones de la entidad "B", acudiendo a la ampliación de capital que esta última llevará a cabo. A las participaciones en la entidad "B" les será de aplicación la exención prevista en el artículo 4.Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y se mantendrán como mínimo hasta completar los diez años desde la fecha en la que se realizó la donación.

El criterio seguido por esta Dirección General, entre otras, en las resoluciones a las consultas vinculantes V1357-08 de 2 de julio de 2008 y V2497-14, de 24 de septiembre de 2014, mencionadas por el consultante, es que de acuerdo con lo expuesto, la operación proyectada no implica incumplimiento del requisito de permanencia previsto en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, siempre que se mantenga el valor inicial por el que se practicó la reducción y que las participaciones suscritas generen el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante el plazo previsto en el precepto mencionado.

Por otro lado, el consultante y su hermano aportarán el resto de las participaciones de las que son titulares en la entidad "A" a la entidad "B", mediante una aportación no dineraria de participaciones en una ampliación de capital. En este caso,

el criterio de este centro directivo mantenido, entre otras, en la resolución a la consulta vinculante V0693-22, de 30 de marzo de 2022, mencionada en el escrito de consulta, es que “ (...) no afectará al requisito de mantenimiento la posterior aportación de las participaciones donadas a otra entidad mercantil, siempre que se mantenga el valor por el que se practicó la reducción y el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones que vengán a sustituir a aquellas.”

---

### PRESTATARIO NO HIPOTECANTE

(Consulta DGT V2219-22 de 24/10/2022)

---

En el supuesto objeto de consulta, se va a realizar un contrato de préstamo con garantía hipotecaria formalizado entre una entidad de crédito y dos personas, la consultante -prestataria hipotecante- titular del inmueble hipotecado que se va a adquirir en la misma fecha, y su ex marido que únicamente interviene como deudor solidario del préstamo hipotecario -prestatario no hipotecante- por exigencias de la entidad financiera. La consultante va a devolver desde una cuenta personal el importe total de las mensualidades, en cuyo caso, podría entenderse que, en el fondo, el exmarido de la consultante le va a prestar a esta su mitad del préstamo para pagar el piso (segundo préstamo, distinto del préstamo hipotecario). No obstante, todas estas circunstancias deben ser probada por la consultante suficientemente ante la Administración tributaria gestora competente.



TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OIFICNAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

|                                                                                                                                                                                       |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....                                                                                                                                   | 44 |
| IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....                                                                                                      | 44 |
| · Alcance de la declaración de inconstitucionalidad .....                                                                                                                             | 44 |
| · Reducción de capital mediante devolución de aportación no dineraria realizada por una sociedad mercantil pública en favor del socio único -administración pública territorial ..... | 44 |
| · Periodo de generación del incremento .....                                                                                                                                          | 45 |

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

#### ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

(Consulta DGT 0018-22 de 24/10/2022)

El consultante presentó el 13 de octubre de 2021 una autoliquidación del IIVTNU y, según señala, no presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación con anterioridad al 26 de octubre de 2021, fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021.

Por tanto, dicha autoliquidación debe considerarse como una situación consolidada a los efectos señalados en el fundamento de derecho sexto, letra b) de la citada sentencia, en cuanto que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a la fecha de dictarse dicha sentencia.

En consecuencia, la deuda tributaria del IIVTNU objeto de la consulta resultaba plenamente exigible en la fecha en que se realizó el pago, el 2 de noviembre de 2021.

#### REDUCCIÓN DE CAPITAL MEDIANTE DEVOLUCIÓN DE APORTACIÓN NO DINERARIA REALIZADA POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL PÚBLICA EN FAVOR DEL SOCIO ÚNICO -ADMINISTRACIÓN PÚBLICA TERRITORIAL

(Consulta DGT V1963-22 de 15/09/2022)

La reducción de capital social con entrega de aportación no dineraria (bienes inmuebles urbanos) al socio es un supuesto de transmisión de la propiedad de terrenos de naturaleza urbana que determina la sujeción al IIVTNU.

Esta transmisión de la propiedad es una transmisión onerosa, ya que la sociedad consultante hace entrega de los bienes inmuebles y el socio hace entrega de sus acciones a la sociedad.

Por tanto, siendo una transmisión onerosa de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana, el sujeto pasivo del IIVTNU es la sociedad consultante, como transmitente de la propiedad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRLRHL.

Dado que el sujeto pasivo y obligado al pago del impuesto es la sociedad consultante y no la Administración Pública que recibe los inmuebles, no resulta de aplicación la exención regulada en la letra a) del artículo 105.2 del TRLRHL.

(...)

En consecuencia, a efectos de la determinación tanto de la existencia o no de un incremento de valor del terreno, como, en su caso, del importe de tal incremento de valor, y de la aplicación, si procede, del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o de la regla especial de determinación de la base imponible del IIVTNU regulada en el artículo 107.5 del TRLRHL, se estará a la comparación entre el valor de adquisición del terreno y el valor de transmisión del terreno.

Como valor de adquisición del terreno se tomará la proporción que represente el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del inmueble en la fecha de la reducción de capital y se aplicará dicha proporción al precio de adquisición del inmueble en la correspondiente escritura pública de compraventa por la que se adquirió el mismo.

Como valor de transmisión del terreno se tomará la misma proporción del valor catastral señalada en el párrafo anterior, que se aplicará sobre el valor de mercado del inmueble en la fecha de la reducción de capital.

## PERIODO DE GENERACIÓN DEL INCREMENTO

(Consulta DGT V2175-22 de 17/10/2022)

Matrimonio casado en régimen de sociedad de gananciales, que adquirió por compra la propiedad de un inmueble urbano en 1998. El 01/12/2021 fallece la mujer. En la liquidación de la sociedad de gananciales y adjudicación de la herencia de la fallecida, se adjudica al cónyuge viudo el 50% del pleno dominio por la liquidación de la sociedad de gananciales y en cuanto al otro 50% del pleno dominio adjudicado a la herencia, se adjudica a los hijos la nuda propiedad por partes iguales y al viudo el derecho de usufructo vitalicio. Posteriormente el cónyuge viudo fallece antes de la venta del inmueble y los hijos heredan el otro 50% del pleno dominio y consolidan el dominio en cuanto al usufructo que tenía el padre

Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el consultante por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario no está sujeta al IIVTNU.

Posteriormente, tiene lugar la enajenación del inmueble por los hijos. Esta enajenación es una transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana a título oneroso, que está sujeta al IIVTNU, siendo los sujetos pasivos los hijos como transmitentes de la propiedad.

A efectos de determinar la base imponible, y en cuanto al período de generación del incremento de valor del terreno, hay que distinguir:

- Por el 50% de la propiedad que adquirieron al fallecimiento de la madre (nuda propiedad y posterior consolidación del dominio al fallecimiento del usufructuario), el período de generación será el número de años completos transcurridos entre la fecha del fallecimiento de la madre, el 01/12/2021, y la fecha de la venta, o en caso de que dicho período sea inferior a un año, entonces, el número de meses completos transcurridos entre ambas fechas.
- Por el 50% de la propiedad que adquirieron al fallecimiento del padre, el período de generación será el número de años completos transcurridos entre la fecha del fallecimiento del padre y la fecha de la venta, o en caso de que dicho período sea inferior a un año, entonces, el número de meses completos transcurridos entre ambas fechas.

