

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- NOVEDADES AUTONÓMICAS
- Comunidad Valenciana.....4
- La Rioja6

NOVEDADES AUTONÓMICAS

- TRIBUTO Y SANCIÓN EN LAS TERCE-
RÍAS DE MEJOR DERECHO EN FAVOR DE LA
HACIENDA PÚBLICA.....8

Antonio Martínez Lafuente
Abogado del Estado
Doctor en Derecho

TEMAS FISCALES

- **TRIBUNAL SUPREMO**.....17
- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN
GENERAL DE TRIBUTOS
- Impuesto sobre Transmisiones
Patrimoniales Onerosas y Actos
Jurídicos
Documentados.....28
- Impuesto sobre Sucesiones y
Donaciones33

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN
GENERAL DE TRIBUTOS
- Impuesto sobre el
incremento de valor de
los terrenos de naturaleza
urbana.....36

TRIBUTOS MUNICIPALES



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

COMUNIDAD VALENCIANA 4

LEY 6/2023, de 22 de noviembre, de la Generalitat, de modificación de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, por lo que se refiere al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. 4

LA RIOJA..... 6

Ley 11/2023, de 7 de noviembre, de medidas fiscales urgentes por la que se modifica la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos..... 6

COMUNIDAD VALENCIANA

LEY 6/2023, DE 22 DE NOVIEMBRE, DE LA GENERALITAT, DE MODIFICACIÓN DE LA LEY 13/1997, DE 23 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE REGULA EL TRAMO AUTONÓMICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y RESTANTES TRIBUTOS CEDIDOS, POR LO QUE SE REFIERE AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.

Artículo 1

Con efectos para los hechos imponible devengados a partir del día 28 de mayo de 2023, se modifican los números 1º y 2º del artículo 10 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que pasará a tener la siguiente redacción:

«Artículo 10 bis. Reducciones en transmisiones inter vivos.

Para el cálculo de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las transmisiones inter vivos resultarán aplicables a la base imponible las siguientes reducciones por circunstancias propias de la Comunitat Valenciana, sin perjuicio de la aplicación de las reducciones previstas en los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de las demás reducciones reguladas en las leyes especiales:

1.º La que corresponda de las siguientes:

- Adquisiciones por hijos o adoptados menores de 21 años: 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el donatario, sin que la reducción pueda exceder de 156.000 euros.
- Adquisiciones por hijos o adoptados de 21 o más años, por el cónyuge, padres o adoptantes: 100.000 euros.
- Adquisiciones por nietos: 100.000 euros, si el nieto tiene 21 o más años, y 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el nieto, sin que, en este último caso, la reducción pueda exceder de 156.000 euros.
- Adquisiciones por abuelos: 100.000 euros.

A los efectos de los citados límites de reducción, se tendrá en cuenta la totalidad de las adquisiciones lucrativas inter vivos provenientes del mismo donante, efectuadas en los cinco años inmediatamente anteriores al momento del devengo.

Para la aplicación de la reducción a la que se refiere el presente apartado, se exigirá, además, que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto. Además, cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, deberá justificarse en el documento público la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.

2.º En las adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, y con discapacidad psíquica, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, se aplicará una reducción a la base imponible de 240.000 euros.

Cuando la adquisición se efectúe por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, que sean el cónyuge, padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, se aplicará una reducción de 120.000 euros. Igual reducción, con los mismos requisitos de discapacidad, resultará aplicable a los nietos y a los abuelos.

A los efectos de los citados límites de reducción, se tendrá en cuenta la totalidad de las transmisiones lucrativas inter vivos realizadas en favor del mismo donatario en los últimos cinco años inmediatamente anteriores a la fecha del devengo.

En ambos casos, la aplicación de estas reducciones resultará compatible con la de las reducciones que pudieran corresponder en virtud de lo dispuesto en el apartado 1.º de este artículo.»

Artículo 2

Con efectos para los hechos imposables devengados a partir del día 28 de mayo de 2023, se modifica el apartado 1 del artículo 12 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, que quedará redactado de la manera siguiente:

«1. Gozarán de una bonificación del 99 por cien sobre la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

a) Las adquisiciones mortis causa efectuadas por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

b) Las adquisiciones inter vivos efectuadas por el cónyuge, padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante. Igual bonificación resultará aplicable a los nietos y a los abuelos. Para la aplicación de esta bonificación se exigirá que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto.

Además, cuando los bienes donados consistan en metálico o en cualquiera de los contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, deberá justificarse en el documento público la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.

c) Las adquisiciones mortis causa e inter vivos realizadas por personas con discapacidad física o sensorial con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento o por personas con discapacidad psíquica con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

La aplicación de esta bonificación excluirá las de las letras a y b.»

Disposiciones Finales

Única. Entrada en vigor

Esta ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Generalitat Valenciana.

[Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.](#)

LA RIOJA

LEY 11/2023, DE 7 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES URGENTES POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 10/2017, DE 27 DE OCTUBRE, POR LA QUE SE CONSOLIDAN LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA EN MATERIA DE IMPUESTOS PROPIOS Y TRIBUTOS CEDIDOS

Dos. Se da contenido al artículo 50 en los siguientes términos:

«Artículo 50 Deducción en determinadas operaciones de subrogación y modificación de préstamos y créditos hipotecarios

1. Se aplicará una deducción del 100% de la cuota resultante, después de aplicar los beneficios fiscales estatales y autonómicos que, en su caso, resulten procedentes, a:

- a) Los documentos descritos en el artículo 48 de esta ley que documenten la modificación del método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras de los préstamos hipotecarios a los que se refiere el artículo 4.2.iv) de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, siempre que se trate de préstamos obtenidos para la inversión en vivienda habitual.
- b) Los documentos descritos en el artículo 48 de esta ley que documenten la subrogación, la alteración del plazo o la modificación de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, el método de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras de los créditos hipotecarios, siempre que se trate de créditos obtenidos para la inversión en vivienda habitual.

2. En ningún caso se aplicará esta deducción a la ampliación o reducción del capital del préstamo o crédito.»

Disposición final única Entrada en vigor

La presente ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de La Rioja, excepto los apartados uno y tres de su artículo único, que entrarán en vigor el día 1 de enero de 2023.

[Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.](#)

TEMAS FISCALES.....8

- TRIBUTO Y SANCIÓN EN LAS TERCERÍAS DE MEJOR DERECHO EN FAVOR DE LA HACIENDA PÚBLICA.....8

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

I. INTRODUCCIÓN

II. ANTECEDENTES LEGALES DEL DERECHO DE PRELACIÓN

III. EL CONCEPTO DE CRÉDITO TRIBUTARIO

IV. CONCLUSIONES

TRIBUTO Y SANCIÓN EN LAS TERCERÍAS DE MEJOR DERECHO EN FAVOR DE LA HACIENDA PÚBLICA

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

I. INTRODUCCIÓN

1.- El enjuiciamiento de la Hacienda Pública que actúa en el mundo del Derecho mediante su Administración corresponde, como es bien conocido a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y a su Órgano Superior que es la Sala Tercera del Tribunal Supremo; siendo ello así nos vamos ocupar del reverso de lo expuesto y que actúa por ello como excepción; me refiero a los aislados casos en que el análisis de los preceptos tributarios se lleva a cabo por la Sala Primera del Tribunal Supremo, y ello es lo que acontece con la Sentencia de dicha Sala de 22 de Mayo de 2023¹, que se ocupa del derecho de prelación a que se refiere el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, y a ello dedicamos las consideraciones que a continuación siguen, partiendo de la cita del precepto a cuyo tenor:

“La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el Registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el

mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta Ley.

En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal”.

2.- No es la vez primera que el Tribunal Supremo se ocupa del derecho preferencial del crédito tributario, conforme más adelante se expondrá; siendo aquí de destacar que la Sala Primera del Tribunal Supremo sigue manteniendo una posición de rechazo ante la invocación de las normas tributarias en el Recurso de Casación Civil² las cuales se ven relegadas a la condición de disposiciones simplemente “reglamentarias”, cualquiera que sea su rango y en consecuencia no susceptibles de ser invocadas en un Recurso de Casación, como anteriormente ya quedó apuntado, a lo que cabe añadir, según la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 16 de Enero de 2022, que:

1 Ponente el Excmo. Sr. D. Juan María Díaz Fraile.

2 Me ocupé del tema en: “La Ley Tributaria y el Recurso de Casación” en la Revista “Crónica Tributaria” nº 46 (1983).

“En primer lugar, constituye jurisprudencia reiterada de esta Sala que las normas de naturaleza administrativa no pueden ser invocadas como infringidas en el Recurso de Casación Civil si no es en concreta relación con una norma de Derecho privado de carácter sustantivo, dado que la función nomofiláctica que esta Sala debe desempeñar al resolver recursos de esta naturaleza no se extiende a las normas de Derecho Administrativo (Sentencias 409/2011, de 17 Junio, 268/2013, de 22 de Abril, y 787/2013, de 10 de Diciembre)

Como declaramos en la Sentencia 70/2010, de 16 Febrero, "no cabe la invocación en el recurso de casación civil de normas de distinto orden jurisdiccional. Declara la Sentencia de 30 de Septiembre de 2009 que: "La casación, en el orden jurisdiccional civil, que corresponde a esta Sala Primera del Tribunal Supremo, no permite la cita de normas administrativas como motivo de recurso, salvo que sean complementarias o que desarrollan preceptos de Derecho Civil. Y así lo han expresado también las Sentencias de esta Sala de 9 de Junio de 2003, 13 de Junio de 2007. Recientemente hemos reiterado esta doctrina en la Sentencia 260/2020, de 8 de Junio".

En cambio en el ámbito de la Jurisdicción Penal ello no se plantea; y así de la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 21 de Junio de 2021, se desprende lo siguiente:

"La posibilidad de fiscalizar por la vía del art. 849.1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal las normas penales resultan determinantes del juicio de tipicidad, ha sido afirmada de forma constante por esta Sala. Hemos dicho que "...cuando el art. 849.1° alude a otras normas jurídicas del mismo carácter que deban ser observadas en la aplicación de la ley penal está extendiendo el ámbito de la casación a normas sustantivas no penales que han de ser aplicadas por los órganos penales al enjuiciar un asunto penal. La locución 'del mismo carácter' es equívoca, pero en el contexto es patente que se refiere a la naturaleza sustantiva de la norma, y no a su carácter penal" (Sentencias del Tribunal Supremo 714/2013, 3 de Octubre; 3 65/2013, 20 de Marzo y 299/2013, 27 de Febrero, entre otras muchas)".

3.- El citado derecho de prelación ha de hacerse efectivo en el seno de la tercería de mejor derecho; la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 4 de Mayo de 2022, precisa que:

"Conviene recordar que en los procedimientos de tercería de mejor derecho la cuestión fundamental a resolver radica en la determinación de la preferencia del título de crédito invocado por el tercerista frente al del ejecutante, a efectos de la aplicación del importe que se obtenga con la venta judicial al pago de uno de los

créditos en disputa o, más precisamente, "hacer pago a los acreedores por el orden de preferencia que se determine al resolver la tercería" - además de reintegrar al ejecutante en las costas de la ejecución - (art. 616.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil). Como declaramos en la Sentencia 494/1990, de 23 de Julio, es en la tercería "donde se ventila la naturaleza y carácter del crédito de los comuneros, su comparación con [el crédito concurrente con el que pugna - en aquel caso de la Seguridad Social]" y se decide, con la participación del titular de este crédito concurrente como demandado, "mediante sentencia de carácter declarativo de las preferencias". Ello, como razona la misma sentencia, aunque en el proceso judicial previo en que se declaró la deuda del comunero, aquel o aquellos titulares de créditos en conflicto, que concurren en la misma ejecución (como ejecutantes), no hubieran sido parte".

II. ANTECEDENTES LEGALES DEL DERECHO DE PRELACIÓN

4.- Expuesto lo anterior recordemos que el citado derecho de prelación goza de gran antigüedad pues la prelación general de los créditos públicos cuenta con precedentes remotos en el Derecho histórico (Ley 23, XIII, de la Partida 5a); el art. 12 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1850 estableció la preferencia general de los créditos tributarios, salvo excepciones determinadas de donde pasó a ulteriores Leyes de Hacienda Pública de 1870 y 1911, a la legislación hipotecaria, al Código de Comercio (arts. 912 a 914) y al Código Civil (arts. 1922. 1923 y 1924); y fue recogida por el art. 71 de la Ley General Tributaria, bien que los diferentes textos no guardaban plena concordancia entre sí, e inducían a confundir el "*ius prelationis*", en cuya virtud un crédito se antepone a los concurrentes con él, "*ius perseguendi*", o facultad de separar determinados bienes de un procedimiento ejecutivo mediante la correspondiente tercería de dominio, los efectos "*ex lege*"; de la prelación con las consecuencias de que los principios de prioridad y buena fe registral conferían a los créditos o al dominio y demás derechos reales.

La prelación general de créditos tributarios establecida por el art. 71 de la Ley General Tributaria, se recoge con ligeras variantes de dicción en el art. 77 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, y requiere distinguir la concurrencia de aquellos con derechos reales y con derechos de crédito³ :

³ Sigo lo expuesto por Zabala Rodríguez-Fornos en: "Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria", por Ricardo Huesca Boadilla (Coordinador). Editorial Aranzadi (2004).

1.- Respecto de los derechos reales, los adquirentes o dueños del bien con título inscrito protegido por la fe pública registral no se ven afectados por la prelación del crédito tributario, ni por un embargo posterior de la Hacienda Pública, en cuanto la inscripción produce cierre registral y el consiguiente sobreseimiento del apremio sobre el bien con arreglo al art. 38 de la Ley Hipotecaria; tampoco pechan con las consecuencias del embargo los derechos reales no inscritos con título anterior a la anotación; pero la inscripción constitutiva impide que exista ésta hasta que se practique el asiento: la prelación del art. 71 de la Ley General Tributaria, se antepone a la hipoteca no inscrita, y siempre que la Administración anote su crédito tiene preferencia frente a ulteriores acreedores hipotecarios (arts. 1875 del Código Civil y 145 de la Ley Hipotecaria; en la hipoteca mobiliaria y en la prenda sin desplazamiento, el principio de prioridad sólo exige que los títulos se despachen por riguroso orden de entrada, pero no existe rango entre los derechos inscritos, ya que se prohíbe constituir estos derechos sobre bienes ya hipotecados, pignorados o embargados (arts. 2 y 13.3 Ley de Hipoteca Mobiliaria y prenda sin desplazamiento).

2. Respecto a los derechos de crédito, la cuestión se oscurecía ante la posible relación del art. 71 con el art. 132 de la Ley Hipotecaria; este último precepto, en el marco del procedimiento de apremio, establecía el derecho de la Administración Tributaria a practicar anotación preventiva de su embargo con «el alcance previsto por el art. 44 de la Ley Hipotecaria», lo que remitía a los arts. 1923.4 y 1927.2 del Código Civil, de modo que el problema residía en determinar si el efecto del art. 71 de la Ley Hipotecaria se hallaba o no subordinado a la anotación⁴.

5.- El Tribunal Supremo, asimismo por medio de la Sala Primera, en Sentencia de 29 de Noviembre de 1962, aludió a lo siguiente:

“Considerando que la Hacienda Pública goza, como Entidad acreedora, de un derecho de prelación para el cobro de sus créditos, en concurrencia con otros acreedores sobre los bienes propios del deudor, pero no sobre los que a éste no pertenezcan por haber dispuesto de ellos con anterioridad a la realización del crédito, excepto cuando se trate de contribuciones e impuestos

por la última anualidad vencida y la corriente, cual revelan los artículos 11 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de Julio de 1911 y los 98 y 130 del Estatuto de Recaudación de 29 de Diciembre de 1948, preceptos que presuponen el que la reclamación se dirija contra el deudor, al detenerse el privilegio de la Hacienda frente a la inscripción del derecho del tercer adquirente, por lo que si éste acredita que su adquisición tuvo lugar antes de la iniciación del procedimiento de apremio, como el apremiado no era dueño de los bienes embargados, ha de cesar el procedimiento contra ellos, estén o no inscritos a favor del tercero, cual se deduce a «contrario sensu» del párrafo tercero del número 2 del artículo 130 de dicho Estatuto, puesto que si el adquirente posterior a la anotación del embargo ha de pechar con el gravamen, el anterior no responde de tal débito, por no recaer directa e individualmente sobre la finca⁵”.

6.- La Ley 25/1995, de 20 de Julio,⁶ suprimió la referencia a la anotación preventiva; la Sentencia que se examina cita como precedente la de 19 de Noviembre de 2004; con esta Sentencia se eliminaba una previa restricción que la jurisprudencia anterior a la reforma de la Ley General Tributaria de 1963 por la Ley de 20 de Julio de 1995 había aplicado a la preferencia general atribuida por el citado art. 71; esa restricción a la aplicación rigurosa de este precepto respondía, hasta la citada reforma, a que el art. 132 de aquella Ley General Tributaria de 1963 se remitía al art. 44 de la Ley Hipotecaria, de forma que la prelación tributaria quedaba enervada si, con anterioridad a su anotación en el Registro, había accedido a éste el embargo que garantizaba el crédito particular (Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de Mayo de 1988, 26 de Marzo de 1991, 1 de Junio de 1992, 14 de Noviembre de 1992, y 295/1993, de 30 de Marzo). Esta última Sentencia, lo explicaba así:

Este privilegio general que, prima facie, consagra el art.71 de la Ley General Tributaria, sufre la importante restricción que impone el art. 132 de la misma Ley al puntualizar que el Estado, las Provincias y los Municipios, tendrán derecho a que se practique anotación preventiva de embargo de bienes en el Registro correspondiente, conforme a mandamiento expedido por el ejecutor competente, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo y el alcance previsto en el art. 44 de

4 En la conocida obra del ilustre tratadista Roca Sastre: “Derecho Hipotecario”, se alude a lo siguiente: “Atendiendo a los términos del artículo 11 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda, esta anotación preventiva de embargo debiera atribuir preferencia contra cualquier acreedor o adquirente que no tuviera inscrito con anterioridad su título, o sea, que esta anotación produciría efectos equivalentes a la hipoteca, pero creemos que a este criterio cabe oponer reparos, ya que hay quien sostiene que dicha anotación sólo puede atribuir preferencia respecto de los créditos contraídos y adquisiciones efectuadas con posterioridad a la fecha de aquélla, pues aquí debe regir preferentemente el artículo 44 de la Ley Hipotecaria, debido al carácter especialmente registral de la materia.”

5 Me remito al ensayo de Serrera Contreras: “La prelación general de los créditos tributarios. El art. 77 de la Ley General Tributaria”, en “Estudios de Derecho Tributario”. Instituto de Estudios Fiscales, Volumen II (1979); el autor ya había manifestado su interés por el tema; véanse sus estudios: “La anualidad corriente en la hipoteca legal tácita por contribuciones” y “La imparable ascensión de la anotación preventiva de embargo”; ambos publicados en “Revista Crítica de Derecho Inmobiliario”, de los años 1978 y 1979.

6 Véase el estudio de dicha Ley a cargo de los Profesores Pérez Royo y Aguallo Avilés, bajo el título de “Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria”. Editorial Aranzadi (1996).

la Ley Hipotecaria, norma que, inevitablemente, entra en colisión con aquella otra en que busca apoyatura....la Administración General del Estado" y añade la Sentencia que "teniendo que constar registralmente, mediante anotación de embargo, el crédito de la Hacienda con el alcance previsto en el art. 44 de la Ley Hipotecaria, precepto que remite al art.1923 del Código Civil, a efectos de preferencia para el cobro del crédito, ha de concluirse en que, fuera de los casos de los arts. 73 y 74 de la Ley General Tributaria, ajenos al presente, la anotación preventiva por débitos, queda sometida a la normativa del número 4º de este precepto del Código, y no a la preferencia general que parece derivarse del art. 71 de la Ley General Tributaria, por fuerza de la anteposición que merece la normativa que contiene el principio restrictivo inherente a los privilegios y a la doctrina de esta Sala de la que son muestras las Sentencias de 29 de Noviembre de 1962, 31 de Enero de 1974, 10 de Noviembre de 1976 y 17 de Marzo de 1978". Doctrina jurisprudencial que ha sido reiterada en Sentencias de 3 de Mayo de 1988, 26 de Marzo de 1991 y 1 de Junio de 1992.

Es decir, ante la aparente antinomia entre el art. 71 y el art. 132 de la Ley General Tributaria de 1963, con su juego de remisiones a los arts. 44 de la Ley Hipotecaria y 1923.4.º del Código Civil, aquellas Sentencias aplicaban el que denomina "principio restrictivo inherente a los privilegios".

Esa línea jurisprudencial se modificó, como se refleja en la citada Sentencia 1089/2004, de 19 de Noviembre, tras la nueva redacción dada al art. 132 de la Ley General Tributaria de 1963, por la Ley de 20 de Julio de 1995, que eliminó la referencia al art. 44 de la Ley Hipotecaria y remarcó que la anotación preventiva, practicada conforme indica el precepto, no alteraría la prelación que para el cobro de los créditos establecía el art. 71 de la Ley General Tributaria de 1963; el cambio de jurisprudencia "*rectius*"; por su acomodación al cambio legal, se consolidó con las Sentencias de 10 de Mayo de 2005 y 180/2006, de 20 de Febrero.

7.- Tras ello cabe destacar que la prelación del crédito tributario se antepone a los restantes derechos de crédito, sin necesidad de anotación preventiva a favor de la Hacienda Pública y aun cuando tales derechos de crédito se encuentren anotados; en cuanto a los denominados «acreedores de dominio o derecho real» -es decir, titulares de estos derechos-, inscritos con anterioridad a la fecha en que se haga constar registralmente el derecho de la Hacienda Pública, no opera el privilegio tributario como consecuencia de los principios registrales de publicidad y de protección al tercero le buena fe; no obstante, los adquirentes con título no inscrito, pero anterior a la constancia del crédito tributario, podrán hacer uso de la

correspondiente tercería contra la Administración, dado que el carácter no constitutivo de la inscripción -salvo en el caso indicado de la hipoteca- permite la existencia y validez de dicho título sin ella⁷.

Baste por ello recordar solamente que el Tribunal Supremo había venido interpretando desde su conocida Sentencia de 24 de Noviembre de 1962, reiterada en numerosos pronunciamientos posteriores, que, habida cuenta que el art. 132 de la Ley General Tributaria de 1963 (en la redacción anterior a la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de modificación parcial) facultaba a la Hacienda Pública para obtener una anotación preventiva de embargo de bienes de sus deudores en los correspondientes Registros «*con el alcance previsto en el art. 44 de la Ley Hipotecaria*», el legislador remitía en cuanto a la preferencia para el cobro de los créditos tributarios a lo dispuesto en el art. 1923-4 del Código Civil, esto es, teniendo solamente la Hacienda Pública, como cualquier otro acreedor ordinario, un «privilegio singular» de cobro sobre los bienes de sus deudores en caso de embargarlos y anotar los embargos en los respectivos Registros, sin disfrutar, pues de ninguna prelación o «privilegio general» de cobro preferente con el importe del patrimonio de los deudores tributarios, genéricamente considerado, sin afectarse a su pago bienes específicos y concretos.

Tal criterio nunca fue compartido por la Hacienda Pública porque, además de dejar vacío de contenido el controvertido art. 71 de la Ley General Tributaria de 1963, siempre entendió que este precepto se refería a una cuestión -la prelación del crédito tributario- totalmente distinta de la regulada en aquel otro art. 132 -relativa a la trascendencia registral de las anotaciones preventivas de embargo de bienes-, y esta opinión fue finalmente respaldada por el legislador, a través de la citada Ley 25/1995, de 20 de Julio, por la que se modificó la redacción de aquel precepto (que pasó al art. 134.2), señalándose expresamente que la anotación preventiva de embargo a favor de la Administración Tributaria «*no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece en el art. 71 de la Ley*».

8.- Lo que no ha desaparecido es la mención de los acreedores de dominio"; como recuerda el conocido artículo ya citado⁸ cabría dudar de que la Hacienda sea preferida, en algún caso, al tercer adquirente, porque si recordamos el fundamental artículo 71 de la Ley General

7 Sigo de nuevo el parecer de profesor Zabala Rodríguez-Fornos en el estudio anteriormente mencionado.

8 Véase lo expuesto por González-Carballo Almodóvar en: "Las garantías del crédito tributario", integrante de la obra que tuve la oportunidad de dirigir: "Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria: Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras". Instituto de Estudios Fiscales (2004).

Tributaria, la preferencia del Estado se da «en cuanto concurra con acreedores», y el nuevo dueño de los bienes no es un acreedor, sino un propietario.

Claro que el precepto no termina ahí; y a la palabra acreedores añade: «que no lo sean de dominio, prenda...»; realmente ese acreedor de dominio es el tercer adquirente del bien gravado; tal vez el precepto por englobar en una fórmula única a propietarios y acreedores da origen a esa duda.

Pero recordemos la mención genérica del párrafo dos del artículo 271 del entonces vigente Reglamento Hipotecario: «La prelación no afectará a los titulares de derechos reales...»; no podrá dudarse que el dominio es el derecho real por excelencia.

Es más, el artículo 71 determina que la prelación se detenga frente a esos acreedores de derecho real «debidamente inscrito en el correspondiente Registro»; y como en nuestro sistema inmobiliario no se inscriben los derechos personales, es claro que, salvo presuponer en el legislador una ignorancia supina, en esos acreedores de dominio sólo podemos ver a los terceros adquirentes.

III. EL CONCEPTO DE CRÉDITO TRIBUTARIO

9.-Con estos antecedentes estamos ya en condiciones de abordar lo que se expone en la inicialmente citada Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 22 de Mayo de 2023, que se ocupa del concepto de «crédito tributario» a que se refiere el art.77 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

Avancemos que según dicha Sentencia quedan fuera de dicho concepto los créditos por sanciones tributarias ya que no pueden considerarse «créditos tributarios»; tras la cita de lo expuesto en el art. 58 de la Ley citada que a diferencia del anterior texto de idéntica denominación deja fuera del mismo las sanciones tributarias, se

9 Según la Ley 47/2003, de 26 de Noviembre: El art. 5, define el "concepto" y delimita los "derechos integrantes de la Hacienda Pública estatal": "1. La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos. "2. Los derechos de la Hacienda Pública estatal se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada. "Son derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas; y el art. 10 de la Ley, bajo el epígrafe "Prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal", preceptúa en su apartado 1 lo siguiente: "Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación"

traen además a colación preceptos de la Ley General Presupuestaria⁹ en apoyo de la conclusión a la que se va a llegar.

10.- Como es bien conocido, la potestad sancionadora y la de aplicación del tributo no son equiparables, lo cual nos conduce a la diferenciación entre tributo y sanción, cuestión está ya analizada por la doctrina¹⁰; y así la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Febrero de 2010 expuso que:

"El distinto ámbito en que obligación tributaria y sanción tributaria operan obligan, de modo tan inexorable como una ley física, a que cuando se pretenden allegar recursos para hacer frente a las necesidades que la sociedad demanda, el legislador ha de actuar sobre los parámetros que inciden en la obligación tributaria. En ningún caso, sobre los que operan en el ámbito sancionador, pues las finalidades recaudatorias son ajenas a las sanciones.

Por eso, la utilización de la sanción tributaria para fines recaudatorios es sencillamente repudiable.

Y esto es así porque la sanción tributaria es estructural y cualitativamente distinta de la obligación tributaria. Ello se explica porque lo cardinal de las sanciones tributarias, lo crucial, lo esencial no es el derecho infringido (tributario) sino la naturaleza del actuar, es decir, su carácter infractor, que acarrea como efecto la sanción. Hay que insistir en ello, lo decisivo cuando de sanciones tributarias se trata no es que sean "tributarias" sino que son sanciones. Su regulación en la Ley General Tributaria o en cualquier norma fiscal, es claramente secundaria, pues lo importante es que su regulación respete los principios del derecho sancionador. (El campo del derecho tributario tiene su ámbito de actuación en la obligación tributaria).

Establecida la absoluta y radical separación entre "obligación tributaria" y "sanción tributaria" se hace preciso concretar el alcance de unas y otras. Por todos son conocidos los contenidos estructurales de la "obligación tributaria" (hecho imponible, base imponible, liquidable tipo y cuota, entre otras) y en la "sanción tributaria" (acción, tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad). El problema radica en identificar el elemento característico y adicional de las sanciones cuando el incumplimiento de la obligación tributaria es un presupuesto de la sanción, y hemos excluido la posibilidad de en nuestro Derecho Tributario el cumplimiento de las obligaciones tributarias queda en automatizar o identificar la obligación tributaria con la sanción tributaria".

10 Me remito a "El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los veinticinco años de vida de la Constitución" del Profesor García Novoa en "Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega". Editorial Lex Nova, Volumen I (2005); cuestión distinta es si el tributo puede proyectarse sobre un acto ilícito; véase "La fiscalidad de los actos ilícitos" del Profesor Herrera Molina, y "La causa ilícita como causa impositiva" de la Profesora Puebla Agramunt. Instituto de Estudios Fiscales (2011).

Además la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Julio de 2017, y en línea con lo que ha quedado expuesto manifestó

“Hemos declarado, muchas veces, está claro que, sin éxito, pero hemos de insistir en ello por imperativos constitucionales, que “liquidar no es sancionar”. De tal modo que, la transgresión del Ordenamiento Jurídico que toda regularización tributaria comporta, si no se anuda a ella, entre otros requisitos, el de la culpabilidad, no acarrea la imposición de sanción; por eso, todos los mecanismos que vinculan a la trasgresión de la sanción automática han de reputarse contrarios a derecho; esto explica que de las múltiples trasgresiones que se producen en todos los ámbitos del Ordenamiento Jurídico diariamente solo una mínima parte son objeto de sanción. El Derecho Tributario no puede, ni debe, ser una excepción ¹¹.”

IV. CONCLUSIONES

11.- La conclusión a la que se llega no puede ser otra que la ya apuntada en el sentido de no gozar de preferencia el crédito tributario por sanciones; esta idea (las sanciones no son tributos ni deudas tributarias) la ha explicado con detalle el Tribunal Constitucional al deslindar entre ambas categorías la figura, un tanto intermedia, de los "recargos"; como declaró en la Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de Noviembre: "el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los Entes Públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (Sentencias del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de Octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de Diciembre, FJ 18), y grava un presupuesto de hecho o "hecho imponible" (art. 28 de la Ley General Tributaria) revelador de capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución Española) fijado en la Ley (art. 133.1 de la Constitución Española)". Y añade:

“En todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 de la Constitución Española o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de Marzo, FJ 13; Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de Junio, FJ 4 a)】”.

Faltan en la sanción: (i) la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y (ii) gravar un hecho imponible revelador de capacidad económica; estos dos elementos son los que distinguen los tributos de las sanciones e impiden su confusión; lo pone de manifiesto con toda claridad la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de Noviembre:

“Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del Erario Público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito”.

Por tanto, tiene razón la Audiencia cuando argumenta, en el marco de la regla de la interpretación estricta de las preferencias crediticias, que en el caso de los créditos tributarios su cualidad de privilegiados se justifica en razón de su finalidad de subvenir al sostenimiento de los gastos públicos o de las necesidades colectivas, pero que esa finalidad no era la propia de las sanciones, las cuales responden a la idea de la represión o castigo de conductas ilícitas.

Como declaró la Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de Noviembre, con cita de otras muchas anteriores:

“Como hemos venido manteniendo, el carácter sancionador de un acto de las características del que enjuicamos depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse (Sentencias del Tribunal Constitucional 239/1988, FJ 3; 164/1995, FJ 4; Auto del Tribunal Constitucional 323/1996, FJ 2); en concreto, si halláramos en el instituto de referencia la presencia de la "finalidad represiva, retributiva o de castigo" que hemos venido destacando como específica de las sanciones (Sentencias del Tribunal Constitucional 239/1988, FJ 2; 164/1995, FJ 4), habrá que concluir que el recargo tiene sentido sancionador; si, por el contrario, la medida desfavorable careciese de tal función represiva no estaríamos en el ámbito punitivo y, por ende, habría que descartar la aplicación de los arts. 24.2 y 25 de la Constitución Española”.

¹¹ Me remito a lo que dejé expuesto en “Reserva de Ley en materia Tributaria y Sancionadora”. Cuadernos de Derecho Registral (2019).

Éste es, invariablemente, el criterio que ha venido siguiendo el Tribunal Constitucional en los casos en los que ha tenido que pronunciarse sobre si un determinado acto tenía o no sentido sancionador.

12.- Las sanciones están excluidas del concepto de "deuda tributaria"; así lo dispone expresamente el art. 58.3 de la Ley General Tributaria: "las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria"; sin perjuicio de que, conforme a la misma norma, "en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta Ley".

Las sanciones tributarias son objeto de regulación separada en el título IV de la Ley General Tributaria; el preámbulo de la Ley explica las razones de esta separación normativa:

"El título IV regula, a diferencia de la Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, General Tributaria, la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales, estos últimos ausentes en dicha Ley".

Se trata de una regulación separada tanto en los aspectos "materiales" como en los "procedimentales", sin perjuicio de que respecto de estos últimos la propia Ley establece una excepción a ese régimen de separación normativa en relación con la "recaudación" de las sanciones, que se rigen por las normas del capítulo V del título III; este Capítulo (arts. 160 a 177), establece las disposiciones generales sobre recaudación tributaria en período ejecutivo, el procedimiento de apremio y su tramitación (conurrencia de procedimientos, suspensión, conservación de actuaciones, etc.), que incluye también la práctica de embargo de bienes y derechos y su enajenación, y las particularidades del procedimiento frente a responsables y sucesores; materias ajenas a la atribución de derechos sustantivos de preferencias crediticias o prelaciones de cobro; por tanto, esa remisión que hace el art. 58.3 de la Ley General Tributaria a las normas de recaudación no desvirtúa la rotunda exclusión que hace de las sanciones respecto del concepto de "deudas tributarias".

Partiendo de este presupuesto legal (la sanción no es deuda tributaria) resulta artificioso pretender incluirla en el concepto de "crédito tributario", para extender a su favor el privilegio del art. 77.1 de la Ley General Tributaria; la obligación ha sido tradicionalmente concebida como una relación jurídica con dos polos o vertientes, formada por la correlación entre un derecho subjetivo (crédito) y un deber jurídico (deuda); el elemento esencial del crédito

es el derecho del acreedor a obtener la satisfacción de su interés mediante la exigencia al deudor de la concreta conducta prestacional, de contenido patrimonial, establecida en el título constitutivo de la obligación; y el elemento nuclear de la deuda consiste en el deber jurídico de realizar en beneficio del acreedor esa conducta prestacional, el deber de realizar la prestación; por tanto, la prestación (en este caso, el pago de una obligación pecuniaria) no puede ser distinta desde el lado activo de la obligación (poder de exigir su cumplimiento) y desde el lado pasivo (deber de cumplir); el pago debe cumplir las exigencias de identidad e integridad (arts. 1166 y 1169 del Código Civil); para que el pago produzca sus efectos liberatorios es necesario que "la cantidad satisfecha produzca real ingreso en el patrimonio del titular de la misma, exigiéndose identidad e integridad de la prestación convenida" (Sentencias 521/2001, de 25 de Mayo, y 642/2021, de 28 de Septiembre); esa "identidad" se proyecta sobre lo que se puede exigir (objeto del crédito) y lo que se debe cumplir (objeto de la deuda).

13.- La conclusión no la comparte la Abogacía del Estado, que expuso ante el Tribunal Supremo, las perniciosas consecuencias de la marginación de dichos créditos si se mantenía el estricto criterio derivado de lo ya expuesto, y ello es así porque aquella en representación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ha defendido la extensión del privilegio de los créditos tributarios a las sanciones por la vía de la invocación del ya citado art. 10.1 de la Ley General Presupuestaria, conforme al cual, "sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación".

De esta norma, sin embargo, no se extrae la conclusión que pretende la Representación del Estado; aun partiendo de que el precepto se refiera a todos los derechos de contenido económico o patrimonial de naturaleza pública de que sea titular la Administración General del Estado (art. 5 de la Ley General Presupuestaria), si se repasa atentamente su texto, y no solo los fragmentos en que pone énfasis la recurrente, se observa que: (i) hay una remisión a la normativa reguladora propia de cada "derecho de naturaleza pública" respecto de sus prerrogativas respectivas, lo que, en nuestro caso, remite al régimen ya analizado del art. 77.1 de la Ley General Tributaria, como norma de aplicación preferente; (ii) el elemento central sobre el que gira la regulación del

precepto está expresado con el término "cobranza"; esto es, la norma se refiere a la regulación de los procedimientos de cobro o exacción de esos derechos de naturaleza pública, es decir, a las normas procedimentales de su "recaudación"; (iii) a esa actividad administrativa de "cobranza" o recaudación se refiere la referencia que contiene la norma a las "prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación"; es decir que la remisión del art. 58.3 de la Ley General Tributaria a las normas sobre recaudación del capítulo V del título III de la Ley General Tributaria no desvirtúa ni restringe la exclusión que la misma norma hace de las sanciones tributarias del concepto material de "deuda tributaria".

Por tanto, no hay contradicción material entre el art. 77.1 de la Ley General Tributaria y el art. 10 de la Ley General Presupuestaria que comporte una extensión o ampliación del privilegio crediticio que establece el primero; a mayor abundamiento, debe observarse que la Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003, de 26 de Noviembre) es de fecha anterior a la de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de Diciembre), lo que impediría apreciar un efecto parcialmente derogatorio o modificadorio de una Ley anterior sobre otra posterior; tampoco es determinante para decidir la cuestión la regla "*lex specialis, derogat generali*"; pues no puede encuadrarse en el binomio Ley General/Ley Especial la relación existente entre la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria, y menos en relación con un precepto (art. 10) que contiene dos remisiones a la Ley Tributaria (una genérica y otra específica), lo que hace preferente esta norma sobre aquella en los extremos a que se refiere la remisión.

A todo ello se suma la "fuerza de la anteposición que merece la normativa que contiene el principio restrictivo inherente a los privilegios" a que se ha referido reiteradamente la Jurisprudencia en relación con la regulación de los privilegios de los créditos tributarios y, en particular, al art. 71 de la Ley General Tributaria /1963, predecesor del art. 77.1 de la Ley General Tributaria actual.

14.- Tras ello la Sentencia que se examina sigue argumentando que:

Todo ello hace innecesario que analicemos ahora los argumentos vertidos en el segundo motivo del recurso sobre la inadecuación de la aplicación de la Ley Concursal

a un deudor no concursado; aunque los razonamientos realizados por la Audiencia sobre la incongruencia de reconocer a las sanciones un carácter privilegiado en el ámbito de las ejecuciones singulares, cuando a efectos concursales la Ley las califica como créditos subordinados, no hubieran resultado acertados "*quod non*", ese hecho carecería de efecto útil para cambiar el signo desestimatorio de su resolución, pues se trataba de unos razonamientos de refuerzo o a mayor abundamiento (su extensión no cambia su naturaleza), pues la verdadera razón decisoria del fallo del Tribunal de apelación, su ratio "*decidendi*", fue entender, acertadamente, que las "sanciones tributarias" no son "créditos tributarios" a los efectos del art. 77.1 de la Ley General Tributaria; y como hemos declarado reiteradamente, "el recurso de casación únicamente puede dirigirse contra las razones determinantes del fallo, integrantes de la "*ratio decidendi*"; pero no contra los argumentos auxiliares" (Sentencias 760/2011, de 4 de Noviembre, 258/2010, de 28 Abril, con cita de las de 22 Diciembre 2008, 18 Noviembre y 16 Diciembre 2009).

En cualquier caso conviene advertir, a fin de agotar la respuesta casacional al recurso, que siendo cierto que una de las directrices de la Ley Concursal es la limitación de los privilegios, a favor de cuya orientación, con interpretación restrictiva de los mismos, abundan razones de diversa índole, por todas, Sentencia 492/2009, de 22 de Junio, y que ese criterio no puede extrapolarse miméticamente al ámbito de las ejecuciones singulares, no deja de ser cierto también que igual criterio restrictivo en la interpretación de los privilegios se ha sostenido, en el caso de estas últimas ejecuciones (art. 4.2 del Código Civil); en el razonamiento de la Audiencia no hay una aplicación o extrapolación indebida de normas (calificación de créditos concursales versus determinación de preferencias credituales en tercerías de mejor derecho), sino un juicio razonable basado en la idea de que el fundamento que condiciona aquella calificación o esta preferencia, aun cuando no sea el mismo, tampoco puede ser radicalmente distinto, y siendo su parecer definitivo el siguiente:

"Porque el legislador ha excluido a las sanciones de cualquier prelación a la ejecución general, en los procesos concursales, de suerte que tendría un escaso sentido sistemático reconocer en la ejecución individual lo que es negado, y radicalmente, en la ejecución general".

TRIBUNAL SUPREMO: INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO PARA LA FORMACIÓN DE JURISPRUDENCIA 17

- División horizontal y extinción de condominio formalizados en la misma escritura. Sentencia de 18 de octubre de 2023.....17

TRIBUNAL SUPREMO 21

- Plazo para tramitar la tasación pericial contradictoria. Sentencia de 6 de noviembre de 202321

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS 28

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. 28

- Adquisición mediante escritura otorgada en España de un inmueble sito en Ecuador, residiendo el vendedor en España y el comprador en Ecuador..... 28
- Condonación de deudas entre sociedades 28
- Disolución de comunidad mediante adjudicación a un matrimonio casado en régimen de gananciales 28
- Base imponible en el caso de adquisiciones de inmuebles en subasta pública..... 29
- Otorgamiento de escritura pública de reconocimiento del derecho de propiedad de varios inmuebles, a favor de los padres en cumplimiento de una sentencia judicial. 29
- Tratamiento del documento privado de compraventa a efectos de la prescripción 30
- Empresario que presenta la declaración de cese en la actividad y posteriormente vende dos solares que formaban parte de su patrimonio empresarial y sobre los que no ha realizado ninguna actividad posterior 30
- Cesión de locales y viviendas, algunos de los cuales están arrendados a un empresario a cambio de obra futura 32
- Constitución de un derecho de superficie a favor de una entidad mercantil que construyó una nave sobre el mismo..... 32
- Vivienda adjudicada en subasta pública 33

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 33

- Tratamiento fiscal del "fideicomiso bancario peruano" 33
- Tratamiento fiscal de las donaciones anónimas recibidas por un pastor de una Iglesia Evangélica residente en España 33
- Punto de conexión aplicable en la donación de dinero, residiendo el donante en una comunidad autónoma distinta que el donatario 34
- Donación de dinero de un residente en España a una residente en el extranjero 34

TRIBUNAL SUPREMO: INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO PARA LA FORMACIÓN DE JURISPRUDENCIA

División horizontal y extinción de condominio formalizados en la misma escritura. Sentencia de 18 de octubre de 2023

Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del ITP-AJD, modalidad de actos jurídicos documentados, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común. Carece de justificación obligar a tributar dos veces por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la primera, por la división de propiedad horizontal y, la segunda, por la disolución de la comunidad cuando ambas operaciones se integran en la misma escritura notarial y se formalizan de forma simultánea con las subsiguientes adjudicaciones a cada copropietario.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La controversia jurídica

La cuestión planteada consiste en determinar si procede liquidar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), modalidad Actos Jurídicos Documentados (AJD) dos operaciones recogidas en la misma escritura notarial, por un lado, la de división en propiedad horizontal y, por otro lado, la de disolución de la comunidad de bienes mediante la adjudicación a cada comunero de los inmuebles que les correspondían en función de la cuota que poseían en dicha comunidad.

SEGUNDO.- Los antecedentes de la vía administrativa

A tenor de los antecedentes que sistematiza el auto de Admisión, debe dejarse constancia de los siguientes:

1.- El 30 de diciembre de 2015, ante el notario de Barcelona don Ricardo Ferrer Marsal, comparecieron don Octavio, doña Eugenia, doña Felisa, doña Filomena y doña Gabriela que firmaron, con el número de protocolo 3.204, escritura de declaración de ampliación de obra nueva, división de finca en régimen de propiedad horizontal, disolución del indiviso y adjudicaciones, del inmueble situado en Barcelona, DIRECCION000 número NUM001, con referencia catastral NUM003.

2.- Dentro del plazo reglamentariamente establecido, los obligados tributarios presentaron las siguientes autoliquidaciones:

-En cuanto a la ampliación de obra nueva código de tarifa AJ1, sobre una base imponible de 517.234,54 euros y un tipo impositivo del 1,50%, ingresaron una cuota de 7.758,52 euros en la autoliquidación número NUM004.

-En relación con la división horizontal código de tarifa AJ2, sobre una base imponible de 2.696.072,00 euros y un tipo impositivo del 1,50%, ingresaron una cuota de 40.441,08 euros en la autoliquidación número NUM005.

-En cuanto a la disolución de la comunidad y adjudicaciones fueron declaradas como una operación independiente de la división horizontal resultando las siguientes autoliquidaciones con código de tarifa AJ8, (aunque según la parte hubiera sido más correcto liquidarlo con el código de tarifa AJ3), si bien no afecta al importe de las autoliquidaciones:

-Por don Octavio, con código de tarifa AJ8, sobre una base imponible de 898.690,00 euros y un tipo impositivo del 1,50%, ingresó una cuota de 13.480,35 euros en la autoliquidación número NUM006, en cuanto propietario de una tercera parte indivisa.

-Por doña Eugenia, con código de tarifa AJ8, sobre una base imponible de 898.690,00 euros y un tipo impositivo del 1,50%, ingresó una cuota de 13.480,35 euros en la autoliquidación número NUM007, en cuanto propietaria de una tercera parte indivisa.

-Por doña Felisa, con código de tarifa AJ8, sobre una base imponible de 299.564,00 euros y un tipo impositivo del 1,50%, ingresó una cuota de 4.493,46 euros en la autoliquidación número NUM008, en cuanto propietaria de una novena parte indivisa.

-Por doña Filomena, con código de tarifa AJ8, sobre una base imponible de 299.564,00 euros y un tipo impositivo del 1,50%, ingresó una cuota de 4.493,46 euros en la autoliquidación número NUM009, en cuanto propietaria de una novena parte indivisa.

-Por doña Gabriela, con código de tarifa AJ8, sobre una base imponible de 299.564,00 euros y un tipo impositivo del 1,50%, ingresó una cuota de 4.493,46 euros en la autoliquidación número NUM010, en cuanto propietaria de una novena parte indivisa.

3.- El mismo 30 de diciembre de 2015, ante el referido notario de Barcelona, don Octavio, doña Eugenia, doña Felisa, doña Filomena y doña Gabriela firmaron, con el número de protocolo 3.247, escritura de cancelación de hipoteca por caducidad, declaración de terminación de obra nueva ampliación de construcción, división de finca en régimen de propiedad horizontal, disolución del indiviso y adjudicaciones, del inmueble situado en Barcelona, CALLE000 número NUM002, con referencia catastral NUM011.

4.- Dentro del plazo reglamentariamente establecido, los obligados tributarios presentaron las siguientes autoliquidaciones:

-En cuanto a la cancelación del préstamo hipotecario código de tarifa AJ7, sobre una base imponible de 288,08 euros y un tipo impositivo del 1,50%, ingresaron una cuota de 4,32 euros en la autoliquidación número NUM012.

-En relación con la declaración de obra nueva por ampliación de construcción código de tarifa AJ1, sobre una base imponible de 108.331,54 euros y un tipo impositivo del 1,50%, ingresaron una cuota de 1.624,97 euros en la autoliquidación número NUM013.

-En cuanto a la división horizontal código de tarifa AJ2, sobre una base imponible de 875.760,22 euros y un tipo impositivo del 1,50%, ingresaron una cuota de 13.136,40 euros en la autoliquidación número NUM014.

-En relación con la disolución del indiviso y adjudicaciones, fueron declaradas como una operación independiente de la división horizontal anterior resultando una autoliquidación con código de tarifa AJ3, con una base imponible de 875.760,22 euros y un tipo impositivo del 1,50 0/0, con una cuota ingresada de 13.136,40 euros en la autoliquidación número NUM015.

5.- El 29 de julio de 2017, don Octavio, doña Eugenia, doña Felisa, doña Filomena y doña Gabriela instaron un procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones presentadas, a su juicio erróneamente, solicitando de la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña la devolución de los ingresos indebidamente realizados.

6.- La Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña dictó las resoluciones RE2017000142462, RE2017000142471, RE2017000142472, RE2017000142473 y RE2017000142818 en las que acordó poner fin a los procedimientos y desestimar las solicitudes presentadas.

7.- Contra las anteriores resoluciones, don Octavio, doña Eugenia, doña Felisa, doña Filomena y doña Gabriela interpusieron reclamación económico-administrativa nº NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

8.- El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña desestimó por silencio la reclamación económico-administrativa interpuesta contra las resoluciones por las que se denegaron las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones practicadas por el concepto de ITP, modalidad de actos jurídicos documentados, por el otorgamiento de escritura de ampliación de obra nueva, división de finca, disolución del indiviso y adjudicaciones, de los inmuebles sitos en DIRECCION000 nº NUM001 y CALLE000 nº NUM002 de Barcelona.

TERCERO.- La argumentación de la sentencia de instancia

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero con el siguiente tenor literal:

"Para resolver la litis planteada debe partirse de la argumentación contenida en la STS de fecha 12/11/1998. Dicha sentencia afirma que "cuando la división horizontal va seguida sin solución de continuidad por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titulares proindiviso del edificio, no es más que, un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la ley invocada asimila a la disolución de sociedad. En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y, cuando esta

se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos".

Consecuentemente, en los supuestos en los que en un mismo acto se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicaciones a los comuneros, no procede que se liquide por AJD tanto la extinción del condominio como la división horizontal al tratarse esta última de una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común, de forma que sólo cabe una liquidación única por la modalidad de AJD por ambos conceptos. En este mismo sentido se pronuncia la STSJC de fecha 27/14/2015 (REC 1168/11) [...]."

CUARTO.- La posición de la Sala

No se cuestiona que, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa, cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas (artículo 4 TRLITPAJD), de la misma manera que tampoco se discute que lo sujeto a gravamen es el documento notarial (art. 27.1.a del TRLITPAJD) que, en el presente caso y a los efectos que nos ocupan, integraba la división del inmueble en propiedad horizontal y la extinción del condominio.

Ciertamente, pueden constituir manifestaciones de hechos imponderables distintos, la disolución de comunidades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero (artículo 61 del RITP), como la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal (artículo 70.2 RITP).

Ahora bien, la apreciación de la sentencia recurrida es correcta, sobre la base de la doctrina sentada en nuestra sentencia de 12 de noviembre de 1998, rec. 9406/1992; ECLI:ES:TS:1998:6670 que, como apunta el propio auto de Admisión, analizaba un supuesto que guarda cierta semejanza con el ahora analizado.

Concretamente, allí se trataba de determinar si en los supuestos en los que en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción de la sociedad preexistente con adjudicación al socio de la parte correspondiente, procedía que se liquidara la división horizontal por el concepto de ITP, -modalidad de actos jurídicos documentados- cuando ya se había liquidado por el ITP -modalidad de operaciones societarias- la extinción de la sociedad.

Aunque la referida sentencia aplicaba el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, "BOE" núm. 118, de 18 de mayo de 1967, su doctrina resulta proyectable sobre el caso que nos ocupa.

Apunta el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia de 12 de noviembre de 1998 lo siguiente:

"Es cierto, como recoge el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central objeto de revisión jurisdiccional, que la división horizontal no entraña desaparición de la situación de comunidad precedente e incluso -añadimos nosotros- se produce habitualmente por las Empresas promotoras y constructoras sin que exista ningún condominio, como preparación, mediante el documento público y la inscripción registral, de la posterior enajenación de las viviendas y locales del edificio y en tales casos, es decir cuando se trata de una escritura autónoma, está sujeta al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, pero cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular pro indiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la Ley invocada asimila a la disolución de sociedad.

En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y cuando esta se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos.

Así lo ha entendido en ocasiones anteriores el propio Tribunal Económico Administrativo Central, como ha puesto de manifiesto la apelante y se recoge en la invocada Sentencia de 4 de Abril de 1977, cuyo criterio debe ser reafirmado, dando lugar a la apelación y revocando el fallo de instancia, en este aspecto, en coherencia con lo pedido aquí, ya que tampoco ha planteado el apelante la posible no sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados."

A la luz de la doctrina expresada, respecto de la que no apreciamos justificación para separarnos, carece de justificación obligar a tributar dos veces por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la primera, por la división de propiedad horizontal y, la segunda, por la disolución de la comunidad cuando ambas operaciones se integran en la misma escritura notarial y se formalizan de forma simultánea con las subsiguientes adjudicaciones a cada copropietario.

Aun admitiendo a los solos efectos dialécticos la tesis que postula el escrito de interposición, en cuya virtud, la división de la Propiedad Horizontal, en sí misma, no extinguiría el condominio, en el presente caso es evidente que la finalidad

que determinó dicha división horizontal fue, precisamente, poner fin a esa situación de comunidad con la consiguiente adjudicación de los inmuebles a cada propietario.

Por lo demás, no cabe obviar que ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad, de modo que, cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común (art 400 del Código Civil). Pues bien, sentada esta premisa, la división en Propiedad Horizontal opera como un mecanismo de extinción del condominio, dado que, a tenor del apartado segundo del artículo 401 del Código Civil, si se tratare de un edificio cuyas características lo permitan, a solicitud de cualquiera de los comuneros, la división podrá realizarse mediante la adjudicación de pisos o locales independientes, con sus elementos comunes anejos, en la forma prevista por el artículo 396 del Código Civil, esto es, procediendo a la división en Propiedad Horizontal.

Portanto, la división en Propiedad Horizontal constituye un antecedente necesario para poner fin a la situación de indivisión siendo, por tanto, relevantes tanto la finalidad perseguida como la relación estructural entre ambas operaciones hasta el punto de que la primera es presupuesto de la extinción de la copropiedad y consiguiente adjudicación individualizada de los inmuebles

Precisamente, la no concurrencia de tales circunstancias justificó que, en nuestra sentencia 516/2020 de 19 de mayo, rec. 4432/2017, ECLI:ES:TS:2020:1100, llegáramos a una conclusión diferente. En efecto, en aquel caso analizamos -a los efectos de su sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de AJD-, una serie de operaciones urbanísticas que contextualizaban unas transferencias de unidades de actuación, apreciando que las mismas no resultaban necesarias para proceder a una agregación de fincas y su posterior segregación al existir en el caso particular varias posibilidades para la cesión de aquellas, de manera que no se trataba de unas operaciones obligatorias para la reordenación del área.

En definitiva, en aquel caso estábamos ante "operaciones jurídicas, que podrían haber sido diversas, pero de las cuales las partes optaron por varias de ellas porque su resultado les pareció mas satisfactorio que realizar una cesión de UAs manteniendo el pro indiviso inicial, o respetando las fincas en su estado originario" lo que nos permitió concluir que tales actos "no eran necesarios para la transferencia urbanística, aunque encaminados a dicha operación, y porque su contenido excede de la mera transferencia de Uas entre las fincas, permaneciendo además una de las fincas en indiviso."

A diferencia de lo enjuiciado en aquel asunto, en el presente recurso de casación no hay ninguna finca que permanezca en pro indiviso y la operación de división horizontal constituye un antecedente imprescindible de la adjudicación ulterior pues, dividido el inmueble con la simultanea adjudicación de las fincas resultantes, la comunidad se extingue, lo que justifica, precisamente, que se liquide únicamente por su disolución.

Resta significar que se trata, por lo demás, de un criterio ya consolidado en la propia doctrina administrativa, como muestran, entre otras, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 2019 (reclamación NUM016) y de 9 de junio de 2021 (reclamación NUM017), oportunamente traídas a colación por la abogacía del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación.

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de actos jurídicos documentados, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común."

En consecuencia, al resultar conforme la sentencia impugnada con la anterior doctrina, procede desestimar el recurso de casación.

SEXTO.- Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose 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.

FALLO

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

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.
- 2.- Desestimar el recurso de casación 3891/2021, interpuesto por la Generalidad de Cataluña, contra la sentencia núm. 228/2021 de 25 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 624/2018.

Plazo para tramitar la tasación pericial contradictoria Sentencia de 6 de noviembre de 2023

La tasación pericial contradictoria terminara por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de manera que la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación original, no pudiéndose promoverse de nuevo la tasación pericial contradictoria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación

La sentencia de instancia, con fundamento en la diferente naturaleza del procedimiento de tasación pericial contradictoria respecto del de gestión, desestima el motivo referente a la caducidad de este último pretendida por la recurrente. Desestimada la solicitud de caducidad del procedimiento de gestión y no habiendo tampoco operado la caducidad del procedimiento de tasación contradictoria, la sentencia determina que no ha tenido lugar la interrupción del plazo de prescripción de la Administración para dictar la correspondiente liquidación, con fundamento en el artículo 68.1.a) de la LGT.

Tendremos que entrar a valorar si el transcurso de un periodo de tiempo superior a seis meses entre la resolución económico-administrativa del TEARA que anuló la valoración o entre el acuerdo que la anuló en cumplimiento de aquella y ordenó la retroacción, y hasta el momento anterior a la valoración por perito tercero y la finalización de la tasación pericial contradictoria, tuvo algún efecto sobre el procedimiento de gestión y también sobre el plazo de prescripción.

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes

El recurrente alega, en primer lugar, que se ha infringido, por inaplicación, el artículo 104.1 de la Ley General Tributaria y nuestra doctrina contenida en las sentencias de 17 de enero de 2019 (RCA 212/2017), 370/2021, de 17 de marzo 2021 (RCA 4132/2019), de 17 de mayo de 2021 (RCA 4132/2019) y de 3 de mayo de 2022 (RCA 4824/2020).

Señala que, de conformidad con la STS de 17 de enero de 2019 (RCA 212/2017), a la tasación pericial contradictoria le resulta de aplicación el plazo máximo de resolución de seis meses del artículo 104.1 de la Ley General Tributaria.

Es por ello por lo que, desde su punto de vista, la primera cuestión que se plantea en el auto de admisión tiene -a priori- dos posibles respuestas jurídicas, cuales son:

- a) Realizar el cómputo del plazo en función del "que reste desde que se realizó la actuación procedimental ... determinante de la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento" esto es, aplicar analógicamente al expediente de tasación pericial contradictoria la doctrina que, con respecto al procedimiento de gestión, aplica la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2018 (RCA 315/2017).

o bien:

- b) Computar un nuevo plazo de seis meses por simple aplicación del artículo 140.1 LGT, de conformidad con doctrina sentada por la ya aludida STS 17 de enero de 2019 (RCA 212/2017), en cuanto a la duración de la tasación pericial contradictoria en general.

De las dos hipótesis, la que denomina "cómputo del plazo restante" le parece la solución más homogénea y ponderada. Consiste en aplicar a la retroacción decretada de la tasación pericial contradictoria, la misma doctrina existente sobre el plazo máximo de duración de los procedimientos de gestión retrotraídos, máxime cuando el acto invalidante (falta de

motivación) se ha producido, como es nuestro caso, al momento postrero de emitir el informe de valoración, cuya entrega pone fin al trámite de la tasación pericial contradictoria.

Partiendo pues de tal presupuesto, recuerda el recurrente el acuerdo de 13 de octubre de 2016 del gerente provincial de la Unidad de Gestión Tributaria dando cumplimiento al fallo de la resolución del TEARA de 26 de mayo 2016. Ya se ha dicho que mediante dicho acuerdo se anula la valoración resultante del expediente de tasación pericial contradictoria núm. NUM007, ordenándose la retrotracción de las actuaciones hasta el momento anterior de la valoración por el perito tercero.

Entiende el recurrente que el momento al que ha retrotraerse el expediente de la tasación pericial contradictoria es al de la emisión de los informes de valoración por el perito tercero, esto es, 5 de mayo de 2014.

Señala que, para calcular cuánto tiempo había transcurrido hasta la emisión de los informes en la expresada fecha, es necesario partir de la fecha de inicio del expediente, cosa que se produjo con ocasión de la solicitud presentada el 22 de marzo de 2013.

Por tanto, del inicio (22 de marzo 2013) a la finalización (5 de mayo de 2014) del expediente de tasación pericial contradictoria 13 meses y 13 días, cuando -apunta- como se sabe, debería haber concluido dentro de un plazo de seis meses, o sea, hasta el día 22 de septiembre de 2013.

En consecuencia, afirma, si en nuestro caso retrotraemos el expediente de tasación pericial contradictoria al momento en que se produjo la vulneración (5 de mayo de 2014) resulta que, en tal fecha, dicho expediente estaba ya excedido en 7 meses y 13 días.

Por tanto, apunta, todo el tiempo de exceso habrá de descontarse del plazo del procedimiento de gestión (comprobación de valores), en los términos en que acto seguido explica.

En ese sentido, comienza trayendo a colación la STS de 3 de mayo de 2022 (RCA 4824/2020). De acuerdo con ella, el procedimiento de gestión ha de tenerse por suspendido con fecha 22 de marzo 2013, y ello como consecuencia de la promoción de la tasación pericial instada por el recurrente.

Sin embargo, como el plazo de suspensión comprende seis meses, y este debería haber concluido el 22 de septiembre de 2013, a partir de esa fecha se ha de tener poralzada la suspensión del procedimiento de comprobación de valores y ha de volver a correr su propio plazo, el cual se había iniciado el 22 de enero de 2013 (notificación del inicio del procedimiento de comprobación). Como de la recién indicada fecha hasta la solicitud de la tasación pericial contradictoria (22 de marzo 2013) transcurrieron dos meses, a la Administración actuante le quedaban cuatro meses completos de plazo para su conclusión.

Por tanto,alzada la suspensión con fecha 22 de septiembre de 2013 y restando cuatro meses para concluir el procedimiento de gestión (comprobación de valores), éste habría de haberse culminado, como máximo, el día 22 de enero de 2014.

Como el expediente de tasación pericial contradictoria se dilató hasta el 11 de junio de 2014, se demuestra que, para el procedimiento de gestión (comprobación de valores) tampoco quedaba tiempo procedimental, pues el dies ad quem de su finalización había expirado, el mencionado 22 de enero de 2014.

En consecuencia, como el tiempo de exceso posterior a los seis meses disponibles para tramitar la tasación pericial contradictoria incurrido en el supuesto de autos es de casi nueve meses (en concreto: 8 meses y 14 días; transcurridos entre 22 de marzo 2013 y 11 de junio de 2014), considera es patente que, con respecto al procedimiento de gestión (comprobación de valores), se produjo la caducidad procedimental.

La otra hipótesis, como ya se dijo, consiste en el "computo de un nuevo plazo de seis meses". La conclusión a la que llega el recurrente es la misma que ha alcanzado con la primera hipótesis.

Sostiene que, si el procedimiento de gestión (comprobación de valores) había caducado porque el plazo para su tramitación se había excedido en más de diez meses [esto es: acumulando a los dos meses iniciales (de 22 de enero 2013 a 22 de marzo de 2013) los más de 8 meses y 14 días posteriores a los seis meses que debiera haber durado la tasación pericial contradictoria (entre el 22 de septiembre de 2013 y 11 de junio de 2014)] no cabe sino concluir que también en esta hipótesis de cómputo, el resultado final es el mismo por cuanto, en todo caso, el procedimiento de gestión también caducó.

Resumiendo, entiende producida la caducidad desde la fecha de notificación del inicio del expediente de comprobación, practicada el 22 de enero de 2013, hasta el dies ad quem en que debió concluir y notificarse la liquidación, esto es, hasta el 22 de enero 2014. Por tanto, la Administración agotó el plazo inicial de seis meses sin resolver, produciéndose la caducidad.

La excesiva duración del trámite de la tasación pericial contradictoria, afirma la recurrente, produjo, como efecto derivado, la consunción del plazo del procedimiento de gestión. Ello lo señaló en la instancia, de suerte que, insiste aquí la recurrente, el tribunal debió reconocer la concurrencia de la caducidad denunciada, cosa que no hizo y, por tanto, ya entonces -y ahora con más fuerza, si cabe- reclama que se declare que las actuaciones realizadas no interrumpen el plazo de prescripción.

En tal sentido, reitera que la caducidad del procedimiento de comprobación que nos ocupa operó el 22 de enero de 2014, por cuanto, en tal fecha, debía haberse terminado dicho procedimiento y notificado la oportuna liquidación.

No deja pasar la ocasión para manifestar que tal circunstancia (la caducidad) pasó asimismo desapercibida al Tribunal

Económico Administrativo Regional, toda vez que decretó la nulidad y retroacción de actuaciones (en realidad, como ya se ha dicho, no fue el TEAR quien decretó la retroacción de actuaciones) cuando -de oficio- debería haber acordado, con carácter previo y excluyente de otras cuestiones, la terminación del procedimiento por caducidad. Aclara que en la fecha de su resolución (26 de mayo 2016) todavía no había sobrevenido la prescripción y la Administración recurrida hubiese podido, en su caso, iniciar un nuevo procedimiento con conservación de actuaciones, en lugar de mantener el originario vivo de forma artificial, puesto que ya había caducado.

La segunda alegación consiste en imputar a la sentencia recurrida la infracción de los artículos 66 a) y 67 en relación con el artículo 69.2 y 3, todos de la Ley General Tributaria, el artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 67 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (Reglamento del ISD) y, asimismo, vulneración de la doctrina del Tribunal Supremo contenida en la sentencia de 18 de julio 2017 (RCA 2479/2016).

Rechaza la recurrente la tesis de la sentencia de instancia ya que, desde su óptica, de los preceptos aplicables se desprende que sí, como es el caso, el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, en el presente caso el 24 de marzo 2012, el dies a quo del cómputo de la prescripción se inició el 25 de septiembre de 2012 y, por tanto, el dies ad quem sobrevendría el 25 de septiembre de 2016.

Concluye que, en la presente ocasión, no se interrumpió la prescripción por la existencia del procedimiento de comprobación de valores, puesto que caducó el 22 de enero de 2014. Y dada su desaparición jurídica, partiendo de la fecha de inicio del cómputo prescriptivo el 25 de septiembre de 2012, el instituto de la prescripción operó sus efectos el 25 de septiembre 2016 y, consecuentemente, se produjo la extinción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria (en concepto de ISD) mediante la oportuna liquidación.

Por su parte, en su trámite de oposición, comienza la Abogacía del Estado refiriéndose a la naturaleza jurídica de la tasación pericial contradictoria. Señala, siguiendo nuestra sentencia de 17 de enero de 2019, RCA 212/2017, que constituye un medio impugnatorio sui generis, pero no es un procedimiento de impugnación de actos en el sentido del artículo 104.3, párrafo 2º LGT. Se trata, afirma, de un instrumento puesto en manos de los contribuyentes para discutir los resultados de las comprobaciones de valores realizadas por la Administración tributaria (artículo 57.2 LGT), pero no constituye una impugnación o recurso (STS de 5 de mayo de 2014, RC 5690/2011), ni tampoco forma parte del procedimiento de gestión o inspección.

Defiende que "la existencia de un defecto formal por el que se acuerda la retroacción de las actuaciones implica volver al procedimiento para que en este se subsane el vicio formal, momento en el que debe de continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que resta. En este caso, la retroacción no debe implicar la reapertura del procedimiento de gestión, sino que la retroacción obliga a la Administración a volver al momento en que debió llevarse a cabo la tasación pericial contradictoria".

En cuanto a la normativa aplicable a la tasación pericial contradictoria, plazo y consecuencias derivadas de su incumplimiento, sostiene que resulta relevante en este punto lo señalado por el Tribunal Supremo en la ya citada sentencia de 17 de enero de 2019 (RC 212/2017), concretamente lo siguiente:

"anulada una resolución por defectos formales, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, una vez retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7) [vid. FJ Cuarto.2º)]. (...)

En el procedimiento de NUM007 es de aplicación el plazo de resolución de 6 meses del artículo 104.1 LGT, no incluyéndose en su cómputo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración (artículo 104.2, párrafo 3º, LGT)".

Continúa diciendo que, determinada la procedencia de aplicar el plazo de seis meses previsto en el artículo 104 LGT a la tasación pericial contradictoria, lo que corresponde, seguidamente, es analizar las consecuencias derivadas del incumplimiento de dicho plazo.

Al respecto, apunta que, esta vez, se analiza un supuesto similar al contemplado en la sentencia de 17 de enero de 2019, RCA 212/2017, puesto que, en ejecución de una resolución del TEARA de 26 de mayo de 2016, el jefe de la Unidad de Gestión Tributaria de la Junta de Andalucía en Málaga, con fecha 13 de febrero de 2017, anuló la valoración resultante del expediente de tasación pericial contradictoria, ordenó la retroacción a la fecha de emisión del informe del perito tercero, dio por finalizado el trámite de tasación pericial contradictoria, y anuló la liquidación y practicó una nueva. Todo ello se notificó el 27 de abril de 2017.

Estima que, sobre esa base, resultan trasladables al presente supuesto, por tanto, las consecuencias alcanzadas en aquel recurso de casación, que son las siguientes:

"El incumplimiento del plazo del artículo 104.1 LGT no determina, sin embargo, el silencio positivo a que se refiere el

artículo 104.3 LGT, ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, porque el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo 135.1 LGT y viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación del perito de la Administración".

Procede, asimismo, traer a colación el razonamiento expresado por la propia Sala, que conduce a la conclusión referida:

"No otra cosa se deduce de la vigente regulación de la TPC contenida en el RD 1065/2007. Ciertamente, el artículo 162.1.e) RD 1065/2007 hace expresa alusión al artículo 104 LGT, pero no para disponer que se aplique el silencio positivo, sino únicamente para señalar que el procedimiento de TPC podrá concluir "[p]or caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Y el citado artículo 104.3 LGT, en su párrafo 3º, se limita a disponer que " cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo", caducidad que, de acuerdo con el artículo 103.2 LGT, exime a la Administración de resolver expresamente y, por tanto, impide la existencia de un silencio positivo. Lo único que acontece en estos supuestos, según el artículo 104.3, apartado 4º, es que "la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria".

Señala, por otro lado, para el supuesto de que el perito tercero no entrega su valoración y no se notifique resolución alguna dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, el artículo 161.5 del RD 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General actuaciones y procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, ["RGAPGI"] está muy lejos de prever los efectos que reclama la parte recurrente.

Mantiene que, para el supuesto de que, una vez terminado el procedimiento, la Administración Tributaria competente no notifique, en el plazo de 1 mes, la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan, el artículo 162.5 RD 1065/2007, de 27 de julio, prevé que tal inobservancia "determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento".

En efecto, postula que "la terminación de la tasación pericial contradictoria por caducidad a que se refiere el artículo 162.1.e) del RD 1065/2007 ha de ponerse necesariamente en conexión con la previsión del artículo 104.3 LGT, pues es a este precepto al que se remite aquél. Por su parte, el artículo 104.3 LGT únicamente alude a la caducidad en su párrafo tercero y la circunscribe a aquellos casos en que " se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario", pudiendo declararla la Administración transcurridos tres meses. La normativa no prevé la caducidad para el incumplimiento del plazo por otros motivos, de forma que no fue la voluntad del legislador establecer la caducidad del procedimiento cuando el incumplimiento no es directamente imputable al contribuyente".

Afirma que la tasación pericial contradictoria es un procedimiento iniciado a instancia de parte interesada lo que excluye la posibilidad de terminación por caducidad; y, asimismo, tampoco se contempla la caducidad como consecuencia de la dilación por parte del tercer perito en el plazo establecido para la emisión del dictamen, según señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de enero de 2019, RC 212/2017, pues "la consecuencia del retraso en la emisión del dictamen no puede ser el silencio positivo, entendido como aceptación de la valoración dada por el perito de parte, tampoco cabe anudar como consecuencia a tal exceso, una eventual caducidad del procedimiento que tendría un efecto pernicioso para la Administración al llevar aparejada como consecuencia principal la no interrupción del plazo de prescripción del derecho de su derecho a liquidar el impuesto, sin que tal retraso hubiese sido provocado por la propia Administración".

Añade que, en cuanto a la obligación de dictar y notificar la liquidación que corresponda a la valoración resultante de la tasación pericial contradictoria la normativa aplicable sí contempla una consecuencia anudada a tal incumplimiento, que no es la caducidad, sino que no se generarán intereses de demora desde que se produzca (artículo 162.5 RD 1065/2007, de 27 de julio).

Los límites temporales para la Administración en estos casos se concretan, asegura, en que podrá dictar la liquidación, salvo que haya prescrito el derecho a determinar dicha deuda, que operaría en un doble sentido:

- (i) por un lado, no sería posible reiterar una liquidación tributaria cuando la causa de su anulación radique precisamente en la apreciación de prescripción del derecho de la Administración a liquidar (prescripción consumada);
- y, (ii) por otra parte, la prescripción impediría asimismo que, anulada una primera liquidación por razones formales o sustantivas (distintas de la prescripción), la nueva liquidación pueda dictarse tras una inactividad posterior que exceda del plazo legal de prescripción (prescripción futura).

Por otra parte, existen límites temporales derivados del procedimiento administrativo que se retrotrae; en este caso, en la tasación pericial contradictoria, el plazo que reste de los seis meses previstos en el artículo 104.1 de la LGT.

En definitiva, razona que aunque en la actual oportunidad, desde la fecha de retroacción al momento anterior a la

valoración del perito tercero ha transcurrido el plazo máximo de seis meses contemplado para finalización del mismo - ex artículo 104.1 de la LGT - "esa circunstancia, al tratarse de un procedimiento iniciado a instancia de parte, no determina la caducidad del procedimiento de tasación ya que la única consecuencia reglamentaria es la no exigencia de intereses de demora desde que se produzca tal incumplimiento, pudiéndose, en todo caso, dictar, como aquí, el oportuno acto de liquidación mientras no haya prescrito la acción administrativa para liquidar interrumpida por los sucesivos actos dictados en el seno del procedimiento de gestión/comprobación de valores seguido, incluidos los trámites de la tasación pericial contradictoria y su reconocido efecto suspensivo de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma (artículo 135.1 LGT/2003)".

Afirma que es evidente, de acuerdo con lo expuesto, que ese plazo de prescripción no había transcurrido cuando se dictó la liquidación final consecuencia de la tasación pericial contradictoria.

Finalmente, también formula alegaciones la Comunidad Autónoma de Andalucía, que se limita a hacer suyos los argumentos de la sentencia recurrida por considerarlos conformes a derecho.

TERCERO.- Criterio del Tribunal.

El artículo 135.1, párrafo tercero LGT dispone que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.

Como se ha indicado en los antecedentes, el recurrente solicitó la tasación pericial contradictoria el 22 de marzo de 2023.

En nuestra sentencia de 17 de enero de 2019, RCA 212/2017, declaramos que el procedimiento de la tasación pericial contradictoria, que tiene su origen con la solicitud por el obligado tributario puede terminar de diversos modos, "y culmina con una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación que cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración Tributaria sobre los mismos bienes o derechos". El corolario de lo anterior, como declaramos en esa misma sentencia, toda vez que de conformidad con el artículo 103.1 LGT, nos hallamos ante un procedimiento de aplicación de los tributos, es que "la Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen, y que la TPC no es un procedimiento de impugnación de actos en el sentido de artículo 104.3, párrafo 2º, LGT, al que le resulta aplicable el plazo máximo de resolución de 6 meses del artículo 104.1 LGT". También declaramos en esa sentencia que "el incumplimiento del plazo del artículo 104.1 LGT no determina, sin embargo, el silencio positivo a que se refiere el artículo 104.3 LGT, ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, porque el cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, como se deduce del artículo 135.1 LGT y viene diciendo esta Sala, el de "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación de perito de la Administración".

El artículo 162.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General actuaciones y procedimientos de gestión e inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, ["RGAPGI"] dispone que la tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas:

- "a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.
- b) Por el desistimiento del obligado tributario en los términos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo anterior.
- c) Por no ser necesaria la designación del perito tercero de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- d) Por la falta del depósito de honorarios por cualquiera de las partes en los términos previstos en el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- e) Por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Con respecto al recién recogido apartado 1.e) el apartado 4 de dicho artículo establece que "la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria".

Pues bien, en esta ocasión es evidente que la tasación pericial contradictoria no ha terminado por las formas previstas en las letras b) y c) del citado apartado 1. Tampoco terminó por la forma contemplada en la letra a) del mismo apartado, puesto que antes de que se produjera la entrega en la Administración Tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero, terminó por la forma de prevista en la letra e) del citado apartado 1, como vamos a comprobar más abajo. Ello es importante, habida cuenta que, con respecto al apartado 1.e) el apartado 4 de dicho artículo 162 establece que "la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria".

Hemos dicho que seis son los meses que debería haber durado la tasación pericial contradictoria, pero si repasamos una

serie de hitos temporales reflejados en los antecedentes de hecho veremos que ese plazo se sobrepasó. Interesa añadir, por lo que después se dirá, que se superó el plazo sin que fuera responsabilidad del contribuyente, responsabilidad que ni siquiera es aducida por la administración, quien tampoco achaca la demora al proceder del perito tercero.

En síntesis: El 22 de marzo 2013 el recurrente solicita tasación pericial contradictoria. El 1 de abril de 2013 se acuerda suspender la liquidación e iniciar el trámite de tasación pericial contradictoria. El 12 de noviembre de 2013 se notifica al recurrente acuerdo de 25 de octubre de 2013 dándole traslado del valor administrativo de los dos inmuebles según dictamen del perito de la Administración. El 18 de noviembre de 2013 (con fecha de entrada 20 de noviembre) se presenta escrito por el recurrente comunicando el perito que propone. El 23 de diciembre de 2013 se nombra perito tercero. Tras haber exigido el perito tercero el depósito de sus honorarios y tras haberlos depositado tanto el contribuyente como la Administración, el 5 de mayo de 2014 el perito emite los dos informes de valoración.

A estas alturas ya habían pasado más de seis meses, plazo para llevar a cabo la tasación pericial contradictoria, de ahí que la Administración debió declarar su caducidad. No lo hizo así, ya se ha dicho que el 3 de junio de 2014 se dictó acuerdo mediante el cual se indica que ha finalizado el expediente de tasación pericial contradictoria, que se da de baja la liquidación inicial y que se da de alta nueva liquidación partiendo del resultado de la tasación de los dos inmuebles efectuada por el perito tercero. Tal acuerdo es notificado el 11 de junio de 2014, junto con los antedichos informes realizados por el perito tercero. Tampoco el TEARA declaró la caducidad del expediente de tasación pericial contradictoria, pero tampoco, cuando menos expresamente, pese a que el recurrente afirma lo contrario, decretó la retroacción de actuaciones, quien lo hizo fue el gerente provincial de la Agencia Tributaria de Andalucía en Málaga tiene por recibido el fallo del TEARA cuando dictó acuerdo ejecutado su fallo de 26 de mayo de 2014.

Como consecuencia de la caducidad de la tasación pericial contradictoria, la suspensión de la liquidación había perdido su eficacia interruptiva sobre el procedimiento de gestión. Recuérdese que el procedimiento de comprobación de valores se inició mediante acuerdo de 16 de septiembre de 2012 (notificado el 22 de enero 2013).

¿Qué sucede con el procedimiento de gestión?

Hemos declarado, en nuestra sentencia de 17 de marzo de 2021, RC 3673/2019 (y reiterado en nuestra sentencia de 3 de mayo de 2022, RC 4824/2020, que "el plazo máximo para finalizar la tasación pericial contradictoria es de seis meses, mientras se tramita el mismo y durante el plazo de dichos seis meses, queda suspendido en plazo que contempla el art. 150.1 (antiguo) de la LGT; transcurrido este plazo sin haber finalizado la tasación pericial contradictoria, siendo responsable del exceso la Administración Tributaria, cuando su ejercicio es una facultad del contribuyente que afecta directamente a su derecho y a la garantía de que los procedimientos finalizarán en el plazo legalmente establecido, esto es, concretado en estos casos en que el procedimiento en el que se inserta la tasación pericial contradictoria finalizará en el plazo establecido, art. 150.1, cuando se alarga por la actuación de la Administración el plazo de seis meses, siguiendo incólume el derecho del contribuyente a obtener una nueva valoración -lo que precisa que se finalice la TPC- la consecuencia automática, para reponer el derecho del contribuyente y no derivar para el mismo consecuencias negativas por la incorrecta actuación administrativa, es la de levantar la suspensión del procedimiento administrativo principal, de suerte que continuará corriendo el plazo para finalizar el mismo, en este caso, el de inspección al que restaba el plazo de seis meses para finalizarlo.

En definitiva, suspendido el procedimiento principal por la promoción de la tasación pericial contradictoria, pasado seis meses sin la finalización de este, volverá a correr el plazo para finalizar el procedimiento principal, de suerte que si el tiempo de exceso de los seis meses previstos para finalizar el procedimiento de tasación pericial contradictoria, acumulado al ya transcurrido antes de la suspensión del procedimiento principal agota el plazo dispuesto para su finalización, se producirá la caducidad del mismo con las consecuencias asociadas legalmente".

Ese razonamiento, expresado en relación con el procedimiento de inspección, también es aplicable, *mutatis mutandis*, al procedimiento de gestión.

Todo lo dicho nos lleva a concluir nuestro razonamiento.

Hemos dicho ya que se superó el plazo de seis meses previsto para la tasación pericial contradictoria sin que fuera responsabilidad del contribuyente, responsabilidad que ni siquiera es aducida por la Administración, quien tampoco achaca la demora al proceder del perito tercero. Ahora añadimos que otro tanto sucede con el procedimiento de gestión que también caducó, sin que de ello fuera responsable el contribuyente, ni la Administración lo alegue.

Lo que ha ocurrido esta vez es que, en lugar de darse por caducado el expediente de tasación pericial contradictoria se ha "rehabilitado", se han retrotraído actuaciones y, dentro del mismo procedimiento de gestión se ha acabado dictando liquidaciones en el marco de un procedimiento de gestión caducado, como ha quedado demostrado por el recurrente en sus alegaciones, lo cual no es conforme a derecho. No habiendo operado de esa manera la Administración y al no haberse interrumpido el plazo de prescripción a la fecha de la nueva liquidación, había transcurrido el plazo de prescripción.

A la vista de ello, teniendo presente como hemos manifestado en otras ocasiones que "el desenvolvimiento práctico del

recurso de casación muestra que se producen, a veces, desajustes entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición, lo que ha dado lugar a que, excepcionalmente, por la Sección de enjuiciamiento, con la finalidad de facilitar y cumplir la función nomofiláctica y de depuración del ordenamiento jurídico que se le asigna principalmente a este recurso de casación, y/o en garantía del principio de tutela judicial efectiva, se hagan matizaciones o se atempere o adapte la cuestión en la que se aprecia el interés casacional objetivo a la real controversia surgida entre las partes y objeto de la resolución" y reformulando el auto de admisión, fijamos la siguiente doctrina.

La tasación pericial contradictoria terminara por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de manera que la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación original, no pudiéndose promoverse de nuevo la tasación pericial contradictoria.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación

La parte recurrente solicita que se case y anule la sentencia impugnada y proceda a la resolución del litigio, declarando la caducidad del procedimiento de gestión/comprobación y prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria objeto, por concepto del impuesto sobre sucesiones y donaciones, mediante la oportuna liquidación, anulando esta última .

Por su parte, la pretensión de la Abogacía del Estado se concreta en que se fije como doctrina legal que, el plazo al que está sometida la Administración para finalizar el trámite de tasación pericial contradictoria en cumplimiento de una decisión ordenada por un órgano económico-administrativo que anula una valoración y obliga a retrotraer las actuaciones hasta el momento anterior a la valoración del perito tercero, es el de seis meses del artículo 104.1 LGT/2003, cuyo incumplimiento únicamente determina que no se exijan intereses, siendo válido el acto de liquidación final derivado de la finalización del trámite de tasación pericial contradictoria mientras no haya prescrito el plazo para liquidar la deuda tributaria interrumpido y suspendido, en todo caso, por los sucesivos actos dictados en el procedimiento de gestión/comprobación incluido los derivados de la tasación pericial contradictoria - ex artículo 135.1 LGT/2003 - promovida por el interesado.

El letrado de la Comunidad Autónoma de Andalucía limita su pretensión a la confirmación de la sentencia recurrida

Pues bien, teniendo presente todo lo manifestado en los fundamentos de derecho precedentes, procede casar la sentencia recurrida, lo que determina la estimación de los recursos contencioso- administrativos acumulados, números 449/2018 y 1070/2018, interpuestos contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de 22 de febrero y 28 de junio de 2018 referentes a la tasación de dos inmuebles en relación con la liquidación por el impuesto de sucesiones y donaciones, lo que lleva aparejada la caducidad del procedimiento de comprobación de valores y prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, por concepto del impuesto sobre sucesiones y donaciones, mediante la oportuna liquidación, anulando esta última, por no ser conforme a derecho.

QUINTO.- Sobre las costas.

En cuanto a las costas, en virtud de lo previsto en los artículos 93 y 139 LJCA, disponemos que respecto de las de casación cada una de las partes abone las causadas a su instancia y la mitad de las comunes, al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de ellas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
Primero. Establecer la doctrina indicada en el Fundamento de Derecho tercero de esta sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar el recurso de casación 2506/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Juan Carlos Randon Reyna, en representación de don Eugenio, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, el 23 de abril de 2021, en los recursos acumulados núm. 449/2018 y 1070/2018 relativos al impuesto sobre sucesiones.

Tercero. Estimar los recursos contencioso- administrativos acumulados números 449/2018 y 1070/2018, interpuestos contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Málaga) de 22 de febrero y 28 de junio de 2018 referentes a la tasación de dos inmuebles en relación con la liquidación por el impuesto de sucesiones y donaciones, lo que lleva aparejada la caducidad del procedimiento de comprobación de valores y prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, por concepto del impuesto sobre sucesiones y donaciones, mediante la oportuna liquidación, anulando esta última, por no ser conforme a derecho.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ADQUISICIÓN MEDIANTE ESCRITURA OTORGADA EN ESPAÑA DE UN INMUEBLE SITO EN ECUADOR, RESIDIENDO EL VENDEDOR EN ESPAÑA Y EL COMPRADOR EN ECUADOR

(Consulta DGT V2301-23 de 01/08/2023)

Visto el artículo 6 del TRLITPAJD, la adquisición de un inmueble situado en Ecuador quedará fuera del ámbito de aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Al no quedar sujeto a dicha modalidad, podría resultar sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados si cumplierse con el resto de los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, ser una escritura, ser valuable y ser inscribible en el Registro de la Propiedad; este último requisito no lo cumple, por no estar situado el inmueble en España, por lo tanto, tampoco quedaría sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados.

CONDONACIÓN DE DEUDAS ENTRE SOCIEDADES

(Consulta DGT V2358-23 de 31/08/2023)

La condonación de deudas entre sociedades dependientes no constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales por carecer del requisito de onerosidad exigido en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD anteriormente transcrito.

Tampoco constituye hecho imponible de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, al no concurrir todos los requisitos exigidos en el citado artículo 31.2 del TRLITPAJD, pues, aun cuando la operación referida se documentase en escritura pública, la condonación de la deuda no tiene la consideración de acto inscribible en ninguno de los registros públicos a que se refiere el citado precepto.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD MEDIANTE ADJUDICACIÓN A UN MATRIMONIO CASADO EN RÉGIMEN DE GANANCIALES

(Consulta DGT V1915-23 de 04/07/2023)

La operación que van a realizar consiste en una adquisición de las participaciones sobre cada inmueble por parte del consultante y su mujer que antes ostentaban el 16,66 por 100 de la participación cada uno y ahora van a pasar a tener un 50 por 100 cada uno. Aunque el matrimonio esté bajo el régimen de sociedad de gananciales, al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no se puede entender que existe una disolución de condominio y los inmuebles quedan en poder de la comunidad de gananciales, sino que quedan en poder de las dos personas que componen el matrimonio. Precisamente el hecho de que el consultante y su mujer sigan participando en la propiedad de los inmuebles es lo que impide calificar a la operación descrita como disolución de las dos comunidades de bienes. Las comunidades de bienes no se extinguen, sino que persisten, lo que ocurre es que se reduce el número de copropietarios, que pasa de seis a dos. En

consecuencia, la operación que se va a realizar es la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la propiedad de los inmuebles que efectúan cuatro de los comuneros a favor del consultante y su mujer, que también son copropietarios, lo cual encaja en el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados descrito en el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre los inmuebles por el concepto de transmisión onerosa de bienes inmuebles.

Por último, la sujeción de la operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas impide la sujeción de la escritura pública en que se formalice la transmisión a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD, que es que la escritura pública no contenga actos o contratos sujetos a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

BASE IMPONIBLE EN EL CASO DE ADQUISICIONES DE INMUEBLES EN SUBASTA PÚBLICA

(Consulta DGT V1973-23 de 06/07/2023)

La nueva redacción del artículo 10 del TRLITPAJD ha reducido el ámbito de aplicación del artículo 39 del RITPAJD, ya que este no resulta directamente aplicable en el caso de transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa.

En las transmisiones de bienes inmuebles que tengan el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 10.2 del TRLITPAJD, por lo que será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

En el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro ha de acudirse a la regla general, conforme a la cual la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En este caso, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado."

Conforme a lo expuesto, la base imponible en la adquisición de un inmueble en subasta judicial será el valor de referencia. Ahora bien, si no existe valor de referencia o, por las circunstancias concurrentes, este no puede ser certificado por la Dirección General del Catastro, se ha de acudir a la regla general, de acuerdo con la cual la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En este caso, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.

OTORGAMIENTO DE ESCRITURA PÚBLICA DE RECONOCIMIENTO DEL DERECHO DE PROPIEDAD DE VARIOS INMUEBLES, A FAVOR DE LOS PADRES EN CUMPLIMIENTO DE UNA SENTENCIA JUDICIAL.

(Consulta DGT V1916-23 de 04/07/2023)

Una sentencia judicial, declara que debido al negocio de "fiducia cum amico", existente entre las partes, las viviendas, adquiridas por los hijos en escritura pública de compraventa, pertenecen en pleno dominio a los padres.

La escritura pública de reconocimiento de la propiedad de los dos inmuebles que van a realizar los hijos de la consultante a favor de ésta y de su exmarido, tiene su causa en el cumplimiento de la sentencia judicial que condena a los hijos a otorgar a favor de la consultante y de su exmarido la mencionada escritura. Por lo tanto, al no tratarse de un acto voluntario de las partes sino de obligado cumplimiento como consecuencia de una sentencia judicial, no se puede entender realizado el hecho imponible previsto en los artículos 7.2 D) del TRLITPAJD y 19 del Reglamento, que considera los reconocimientos de dominio en favor de una persona determinada como una transmisión patrimonial a efectos del impuesto.

Ahora bien, la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD determina la sujeción de la escritura pública de reconocimiento del derecho de la propiedad sobre los inmuebles a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, en tanto concurren los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

TRATAMIENTO DEL DOCUMENTO PRIVADO DE COMPRAVENTA A EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN

(Consulta DGT V2276-23 de 28/07/2023)

El contrato de compraventa es un contrato consensual y se perfecciona por el consentimiento de los otorgantes en la cosa y en el precio. Por otra parte, para determinar la fecha de adquisición debe tenerse en cuenta que el derecho español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título (causa jurídica que justifique la transmisión) y el modo (entrega o tradición), de tal manera que “no se transfiere ... el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida” (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública.

Desde un punto de vista estricto, para que tenga lugar la transmisión de un bien se exige la concurrencia de los dos requisitos apuntados (título y modo). Sin embargo, desde un punto de vista más amplio, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Administración viene entendiendo que la noción fiscal de transmisión no tiene por qué coincidir con el sentido que la misma tiene en el derecho privado, sino que puede concebirse de forma más amplia, haciendo coincidir el devengo con el momento de la formalización de los contratos, con independencia de que haya tenido lugar la entrega o tradición del bien.

En cuanto a la consideración de la fecha del documento privado a efectos fiscales, el artículo 1.227 del Código Civil determina que “La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.”

De acuerdo con dicho precepto, dado que la Hacienda Pública es un tercero respecto de los otorgantes del documento privado de compraventa de la finca, la fecha de dicho documento privado no se contará, respecto de aquélla, sino desde el día en que se produzca alguna de las circunstancias enunciadas en el referido artículo 1.227 del Código Civil.

EMPRESARIO QUE PRESENTA LA DECLARACIÓN DE CESE EN LA ACTIVIDAD Y POSTERIORMENTE VENDE DOS SOLARES QUE FORMABAN PARTE DE SU PATRIMONIO EMPRESARIAL Y SOBRE LOS QUE NO HA REALIZADO NINGUNA ACTIVIDAD POSTERIOR

(Consulta DGT V1955-23 de 06/07/2023)

Sobre dicha cuestión se ha pronunciado expresamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, Fini H.

Los hechos en que se basa dicha sentencia se refieren expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad hasta ese momento.

En particular, en los apartados 27 a 31 de la misma, el Tribunal manifiesta lo siguiente:

“27. En relación con el litigio principal, procede señalar que la obligación de Fini H de continuar pagando, hasta la finalización del plazo estipulado en el contrato de arrendamiento, la renta y los gastos conexos correspondientes al inmueble que dicha sociedad había arrendado para desarrollar una actividad de restauración, ya que dicho contrato contenía una cláusula que impedía su resolución, podría considerarse, en principio, directa e inmediatamente relacionada con la actividad de restauración.

28. En efecto, puesto que Fini H celebró el contrato de arrendamiento con el fin de poder disponer de un local que necesitaba para desarrollar su actividad de restauración y habida cuenta de que el local estuvo realmente destinado a dicha actividad, es preciso reconocer que la obligación de la sociedad de continuar pagando la renta y los demás gastos conexos tras el cese de la referida actividad se deriva directamente del ejercicio de la misma.

29. En tales circunstancias, la duración de la obligación de pagar la renta y los gastos conexos correspondientes a dicho local no tiene influencia alguna en la existencia de una actividad económica a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, siempre y cuando ese lapso de tiempo sea estrictamente necesario para llevar a buen término las operaciones de liquidación.

30. De las consideraciones anteriores se desprende que el sujeto pasivo debe poder disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos del local anteriormente destinado al ejercicio de la actividad de restauración durante el período en el que ya no explotaba el restaurante, es decir, desde octubre de 1993 hasta septiembre

de 1998, del mismo modo que lo hizo durante el período comprendido entre el inicio de su actividad de restauración y la fecha de cese de la misma, puesto que, a lo largo de toda la duración del arrendamiento, los locales estuvieron directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica de dicho sujeto pasivo.

31. Procede, por tanto, reconocer el derecho a deducir el IVA soportado a causa de la liquidación de un negocio siempre que su ejercicio no dé lugar a situaciones fraudulentas o abusivas.”

Por su parte, el apartado 35 de la referida sentencia concluye lo siguiente:

“35. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.”

En consecuencia, con el indicado criterio, no se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Del mismo modo y siempre que concurren el resto de requisitos y limitaciones para la deducción del Impuesto a que se ha hecho referencia, las cuotas que haya soportado un sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad y que hayan sido deducidas o, en su caso, devueltas al mismo no deberán reintegrarse a la Hacienda Pública cuando, a posteriori, cese en el desempeño de tal actividad.

Por otro lado, el artículo 164, apartado uno, número 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: “1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y ceses de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.”

El artículo 11 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), regula la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

La pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrá lugar en tanto no se cese efectivamente en la actividad correspondiente y se formule la baja en el correspondiente censo de empresarios o profesionales, estando sujeto, hasta que no se produzca dicha baja, al cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan. No obstante, aunque se presentara el correspondiente modelo censal (036) de baja, si no se ha producido el cese efectivo no decae la obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

“Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

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

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

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

(...)”

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, número V1546-18, que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este último supuesto cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar, no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa del mismo.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CESIÓN DE LOCALES Y VIVIENDAS, ALGUNOS DE LOS CUALES ESTÁN ARRENDADOS A UN EMPRESARIO A CAMBIO DE OBRA FUTURA

(Consulta DGT V2024-23 de 11/07/2023)

Tendrán el carácter de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y sus operaciones estarían sujetas a dicho Impuesto, incluida la entrega de los bienes afectos a la actividad de arrendamiento.

Respecto a la entrega de la vivienda y el local que no están arrendados, no se aporta información suficiente para determinar si los mismos están o no afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, como es la de arrendamiento, en cuyo caso su entrega estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Si por el contrario el transmitente de estas edificaciones no tuviese la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto en los términos señalados o el bien no se encontrasen afectas a su actividad empresarial o profesional, la entrega de las referidas edificaciones no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido quedando sujeta a la modalidad de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO DE SUPERFICIE A FAVOR DE UNA ENTIDAD MERCANTIL QUE CONSTRUYÓ UNA NAVE SOBRE EL MISMO

(Consulta DGT V2152-23 de 21/07/2023)

La duración inicial del derecho es de 25 años y se acordó como contraprestación del mismo el pago de un canon mensual y la reversión de la nave a favor del dueño del terreno.

La constitución del derecho de superficie por parte del consultante tendría la consideración de prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se encontraría sujeto a dicho impuesto.

Por otra parte, en relación con el devengo del Impuesto en la constitución del derecho de superficie, es criterio reiterado de este Centro directivo, recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 1 de febrero de 2011, consulta V0206-11, que, en la medida en que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute de inmuebles se asimila por la propia Ley 37/1992 a las operaciones de arrendamiento, las cuales a su vez son operaciones de tracto sucesivo por antonomasia, se deduce que el tratamiento como operación de tracto sucesivo es el procedente para las citadas constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre inmuebles, incluido el derecho de superficie.

En consecuencia con lo anterior, en relación con el devengo de la constitución del derecho de superficie, en tanto que operación de tracto sucesivo, se debe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 75.Uno.7º de la Ley 37/1992, según el cual:

"7.º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

(...).”

En el caso planteado, en la medida en que la contraprestación por la constitución del derecho de superficie viene dada por el pago de un canon, así como por reversión futura de lo construido, el Impuesto se devengará, por lo que respecta a la constitución del derecho de superficie:

- cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, esto es, cuando resulten exigibles los cánones que debe satisfacer el superficiario durante el periodo de vigencia del contrato.
- a 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional del valor de la edificación que habrá de revertir en el futuro.

VIVIENDA ADJUDICADA EN SUBASTA PÚBLICA

(Consulta V2314-23 de 09/08/2023)

(...) la vivienda transmitida es de nueva construcción siendo la entidad transmitente la entidad que promovió la misma sin que la misma hubiera sido utilizada por dicha entidad por un plazo igual o superior a dos años ni por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.

En estas circunstancias, la transmisión de la vivienda se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

TRATAMIENTO FISCAL DEL “FIDEICOMISO BANCARIO PERUANO”

(Consulta DGT V2038-23 de 12/07/2023)

La institución jurídica a la que se hace referencia en el escrito de consulta, el “fideicomiso bancario peruano”, presenta características análogas al “trust” anglosajón, no estando reconocido en el ordenamiento jurídico español este tipo de figuras.

Por lo tanto, en el supuesto de fallecimiento de la madre de la consultante, se producirá la adquisición por la consultante de la cuota correspondiente de los bienes y derechos incorporados al “fideicomiso bancario”, teniendo la consideración de transmisión “mortis causa” sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones conforme al artículo 3.1.a) de la LISD, realizada directamente por parte de la madre de la consultante a favor de esta. En este caso, de conformidad con el artículo 24.1 de la LISD, el impuesto se devengará el día del fallecimiento de la causante, la madre de la consultante, ya que a efectos del ordenamiento jurídico español la figura del fideicomiso bancario –y, por lo tanto, de sus órganos rectores– no existe, configurándose esta adquisición como una transmisión directa por causa de muerte de la causante a la consultante, sin que resulte de aplicación la regla especial prevista en el artículo 24.3 de la LISD por no entenderse que esta adquisición esté sujeta a una limitación que impida su efectividad.

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS DONACIONES ANÓNIMAS RECIBIDAS POR UN PASTOR DE UNA IGLESIA EVANGÉLICA RESIDENTE EN ESPAÑA

(Consulta DGT V2039-23 de 12/07/2023)

(...) al ser el consultante residente en España, tributará por obligación personal y todas las cantidades que reciba sin contraprestación estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia del lugar en que se produzcan, por el concepto de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título

gratuito e “intervivos”. El hecho de que el donante sea anónimo no modifica la naturaleza jurídica de la operación, ni exime al donatario de la obligación de declarar esa donación. Será sujeto pasivo del impuesto el consultante por ser la persona favorecida por la donación.

PUNTO DE CONEXIÓN APLICABLE EN LA DONACIÓN DE DINERO, RESIDIENDO EL DONANTE EN UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA DISTINTA QUE EL DONATARIO

(Consulta DGT V2040-23 de 12/07/2023)

La donación de una cantidad de dinero, que es un bien mueble, tributa en la Comunidad Autónoma donde radique la residencia habitual del donatario, en este caso, del consultante. En cuanto a la residencia habitual, se considera que estará situada en la Comunidad Autónoma donde haya permanecido más tiempo de los últimos cinco años, a contar –hacia atrás– desde el día en que se realice la donación.

DONACIÓN DE DINERO DE UN RESIDENTE EN ESPAÑA A UNA RESIDENTE EN EL EXTRANJERO

(Consulta DGT V2303-23 de 01/08/2023)

La donación dineraria a realizar a la donataria, no residente en el territorio español, estará sujeta a tributación en España siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

La consultante, residente fiscal en Australia, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha.

Al no ser la donataria residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, 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 (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid).

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS36

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....36

- Determinación del valor de adquisición de un inmueble cuando el 50% se adquirió por compraventa, junto con su cónyuge, y el otro 50% posteriormente al fallecimiento del cónyuge 36

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

DETERMINACIÓN DEL VALOR DE ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE CUANDO EL 50% SE ADQUIRIÓ POR COMPRAVENTA, JUNTO CON SU CÓNYUGE, Y EL OTRO 50% POSTERIORMENTE AL FALLECIMIENTO DEL CÓNYUGE

(Consulta DGT V1909-23 de 04/07/2023)

En el caso de que se haya adquirido la propiedad del terreno por cuotas partes en distintas fechas y, posteriormente, en un único acto o negocio jurídico transmite la totalidad del derecho de propiedad del que es titular, se está ante un solo hecho imponible, que da lugar a una única liquidación del impuesto.

En consecuencia, a los efectos de determinar si resulta de aplicación la no sujeción al impuesto regulada en el artículo 104.5 del TRLRHL o, bien, la determinación de la base imponible por el método regulado en el artículo 107.5 del mismo texto legal, se estará a la diferencia entre el valor de transmisión (que en este caso es único) y el valor de adquisición (que puede ser un único valor o varios valores parciales, en cuyo caso se sumarán todos ellos a los efectos de comparar la suma total con el valor de transmisión).

Por tanto, el incremento de valor será la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición (que en este caso será la suma de tantos valores parciales como adquisiciones parciales existan).

La única particularidad del caso expuesto es que el valor de adquisición del inmueble no está documentado en un único título de adquisición, sino que está fraccionado en dos o más.

El cálculo debe realizarse de forma global y no parcial, es decir, se determinará la diferencia entre el valor de transmisión del terreno y el valor de adquisición del mismo (que es la suma de los valores de adquisición parciales), y si el resultado es negativo, se aplicará la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL. Si el resultado es positivo, se comparará con la base imponible calculada por el método objetivo del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL.

Además, hay que tener en cuenta que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5 o del 107.5 sólo se realizará a petición del sujeto pasivo.

Todo ello, sin perjuicio de las facultades de comprobación por parte del ayuntamiento de los valores de transmisión y adquisición declarados.

Y a los efectos de la determinación de la base imponible por el método objetivo del artículo 107 (apartados 1 a 4) del TRLRHL, se multiplicará cada tanto por ciento del valor catastral del terreno en el devengo (fecha de la transmisión) que corresponda a cada porción adquirida en una fecha, por el coeficiente que corresponda al período de generación (número de años completos desde cada una de las fechas de adquisición parcial hasta la fecha de la transmisión) y, posteriormente se sumarán los distintos resultados parciales para determinar la base imponible del impuesto.

