

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario ..... 4
- Real Decreto-Ley 7/2019, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler ..... 6

## NOVEDADES NORMATIVAS

### CASTILLA Y LEÓN

- Ley 1/2019, de 14 de febrero, de modificación del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos ..... 9

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- La afección de bienes al pago de las deudas tributarias: una actualización sobre su naturaleza jurídica y una precisión acerca de su alcance.

*Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado en la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España ..... 12*

## TEMAS FISCALES

### TRIBUNAL SUPREMO.

#### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- Base imponible en la dación en pago de inmuebles hipotecados. Sentencia de 6 de febrero de 2018 .....22

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

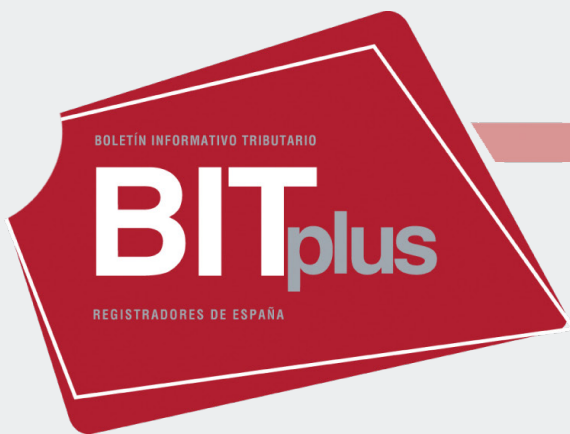
### TRIBUNAL SUPREMO.

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

- Carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía. Sentencia de 13 de febrero de 2018.....32
- Prueba de la inexistencia de aumento de valor del terreno. Sentencia de 12 de febrero de 2018.....39

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario ..... 4

Real Decreto-Ley 7/2019, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler ..... 6

## NOVEDADES NORMATIVAS

### Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario

*Se transcriben los artículos de mayor interés.*

#### **Artículo 14. Normas de transparencia en la comercialización de préstamos inmobiliarios**

1. El prestamista, intermediario de crédito o su representante designado, en su caso, deberá entregar al prestatario o potencial prestatario, con una antelación mínima de diez días naturales respecto al momento de la firma del contrato, la siguiente documentación:
  - a. La Ficha Europea de Información Normalizada (FEIN), contenida en el Anexo I de esta Ley, que tendrá la consideración de oferta vinculante para la entidad durante el plazo pactado hasta la firma del contrato que, como mínimo, deberá de ser de diez días.
  - b. Una Ficha de Advertencias Estandarizadas (FiAE) en la que se informará al prestatario o potencial prestatario de la existencia de las cláusulas o elementos relevantes, debiendo incluir, al menos, una referencia, en su caso, a los índices oficiales de referencia utilizados para fijar el tipo de interés aplicable, a la existencia de límites mínimos en el tipo de interés aplicable como consecuencia de la variación a la baja de los índices o tipos de interés a los que aquel esté referenciado, a la posibilidad de que se produzca el vencimiento anticipado del préstamo como consecuencia del impago y los gastos derivados de ello, a la distribución de los gastos asociados a la concesión del préstamo y que se trata de un préstamo en moneda extranjera.
  - c. En caso de tratarse de un préstamo a tipo de interés variable, de un documento separado con una referencia especial a las cuotas periódicas a satisfacer por el prestatario en diferentes escenarios de evolución de los tipos de interés.
  - d. Una copia del proyecto de contrato, cuyo contenido deberá ajustarse al contenido de los documentos referidos en las letras anteriores e incluirá, de forma desglosada, la totalidad de los gastos asociados a la firma del contrato.
  - e. Información clara y veraz de los gastos que corresponden al prestamista y los que corresponden al prestatario.

Los siguientes gastos se distribuirán del siguiente modo:

- Los gastos de tasación del inmueble corresponderán a prestatario y los de gestoría al prestamista.
- El prestamista asumirá el coste de los aranceles notariales de la escritura de préstamo hipotecario y los de las copias los asumirá quien las solicite.
- Los gastos de inscripción de las garantías en el registro de la propiedad corresponderán al prestamista.
- El pago del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se realizará de conformidad con lo establecido en la normativa tributaria aplicable.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si durante el periodo de duración del préstamo se produjesen una o varias subrogaciones de acuerdo con la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, el prestamista subrogado deberá ser reintegrado por el prestamista subrogante en la parte proporcional del impuesto y los gastos que le correspondieron en el momento de la constitución del préstamo al subrogado conforme a los apartados anteriores.

Para calcular el importe que corresponde como compensación, se aplicarán las siguientes reglas:

- En el caso del impuesto pagado por la cuota de actos jurídicos documentados, documentos notariales, se deberá efectuar la liquidación del impuesto que correspondería a una base imponible integrada por la cantidad total garantizada entendiendo por tal la constituida por el importe del préstamo pendiente de amortización en la fecha de la subrogación y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos, que se hubieran establecido. La entidad subrogante deberá reintegrar a la subrogada el importe resultante de dicha liquidación.

- En el caso del resto de gastos, se deberá prorratear la liquidación de dichos gastos entre la suma del importe del préstamo y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos, que se hubieran establecido. La entidad subrogante deberá reintegrar a la subrogada la parte de dicha suma que corresponda al préstamo pendiente de amortización.
- f. Cuando el prestamista, intermediario de crédito o su representante, en su caso, requiera al prestatario la suscripción de una póliza de seguro en garantía del cumplimiento de las obligaciones del contrato de préstamo, así como la suscripción de un seguro de daños respecto del inmueble objeto de hipoteca y del resto de seguros previstos en la normativa del mercado hipotecario, deberá entregar al prestatario por escrito las condiciones de las garantías del seguro que exige.
- g. Cuando esté previsto que el préstamo se formalice en escritura pública, la advertencia al prestatario de la obligación de recibir asesoramiento personalizado y gratuito del notario que elija el prestatario para la autorización de la escritura pública del contrato de préstamo, sobre el contenido y las consecuencias de la información contenida en la documentación que se entrega conforme a este apartado.

Esta documentación junto a la manifestación firmada por el prestatario, en la que declare que ha recibido la documentación y que le ha sido explicado su contenido, deberá remitirse también al notario elegido por el prestatario a los efectos de lo dispuesto en el artículo siguiente. La remisión de la documentación se realizará por medios telemáticos seguros cuyas especificaciones se determinarán reglamentariamente, que deberán cumplir las siguientes exigencias mínimas: el sistema deberá permitir al Notario una comprobación fehaciente de la fecha en que se incorporaron a la aplicación, para su puesta a disposición del mismo Notario, los citados documentos firmados por el prestatario; deberá garantizar que no se ocasione ningún coste, directo o indirecto, para el cliente; y deberá quedar organizado de modo que el cliente pueda

dirigirse a cualquier notario de su libre elección para que éste, con carácter previo a la firma del préstamo, extraiga la documentación para preparar y autorizar el acta y la escritura, siendo debidamente informado del derecho de elección que tiene y puede ejercitar por este medio.

2. Además de lo dispuesto en el apartado anterior, el prestamista suministrará al prestatario toda la información que fuera necesaria. En particular, el prestamista responderá a las consultas que le formule el prestatario acerca del contenido, significado y trascendencia práctica de los documentos entregados. Las explicaciones deberán contener ejemplos de aplicación práctica de las cláusulas financieras, en diversos escenarios de coyuntura económica, en especial de las relativas a tipos de interés y, en su caso, de los instrumentos de cobertura de riesgos financieros que se vayan a suscribir con ocasión del préstamo.
3. Solo podrán repercutirse gastos o percibirse comisiones por servicios relacionados con los préstamos que hayan sido solicitados en firme o aceptados expresamente por un prestatario o prestatario potencial y siempre que respondan a servicios efectivamente prestados o gastos habidos que puedan acreditarse.
4. Si se pactase una comisión de apertura, la misma se devengará una sola vez y englobará la totalidad de los gastos de estudio, tramitación o concesión del préstamo u otros similares inherentes a la actividad del prestamista ocasionada por la concesión del préstamo. En el caso de préstamos denominados en divisas, la comisión de apertura incluirá, asimismo, cualquier comisión por cambio de moneda correspondiente al desembolso inicial del préstamo.
5. Sin perjuicio de la libertad contractual, podrán ser aplicados por los prestamistas los índices o tipos de interés de referencia que publique el Ministerio de Economía y Empresa por sí o a través del Banco de España, conforme a lo establecido en el artículo 5 de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.
6. Las empresas prestamistas deberán tener a disposición de las personas prestatarias los formularios de las condiciones generales de la contratación que utilicen, conforme a lo establecido en el artículo 7.

### **Disposición final segunda. *Modificación del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados***

Se añade el siguiente párrafo final al artículo 45, que queda redactado de la siguiente forma:

«Los beneficios fiscales y exenciones subjetivas concedidos por esta u otras leyes en la modalidad de cuota variable de documentos notariales del impuesto sobre actos jurídicos documentados no serán aplicables en las operaciones en

las que el sujeto pasivo se determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del Texto Refundido, salvo que se dispusiese expresamente otra cosa.»

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace:  
[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-3814](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-3814)

## Real Decreto-Ley 7/2019, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler

*Se transcriben los artículos de mayor interés.*

### **Artículo cuarto. Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo**

El texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, queda modificado como sigue:

**Uno.** El apartado 2 del artículo 63 queda redactado en los siguientes términos:

«2. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación sin perjuicio de la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común.

Las Administraciones Públicas y los entes u organismos a que se refiere el apartado anterior repercutirán la parte de la cuota líquida del impuesto que corresponda en quienes, no reuniendo la condición de sujetos pasivos, hagan uso mediante contraprestación de sus bienes demaniales o patrimoniales, los cuales estarán obligados a soportar la repercusión.

A tal efecto la cuota repercutible se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie utilizada y a la construcción directamente vinculada a cada arrendatario o cesionario del derecho de uso. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en el supuesto de alquiler de inmueble de uso residencial con renta limitada por una norma jurídica.»

**Dos.** El apartado 4 del artículo 72 queda redactado en los siguientes términos:

«4. Dentro de los límites resultantes de lo dispuesto en los apartados anteriores, los ayuntamientos podrán establecer, para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones. Cuando los inmuebles tengan atribuidos varios usos se aplicará el tipo correspondiente al uso de la edificación o dependencia principal.

Dichos tipos solo podrán aplicarse, como máximo, al 10 por ciento de los bienes inmuebles urbanos del término municipal que, para cada uso, tenga mayor

valor catastral, a cuyo efecto la ordenanza fiscal del impuesto señalará el correspondiente umbral de valor para todos o cada uno de los usos, a partir del cual serán de aplicación los tipos incrementados.

Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dentro de este límite, los ayuntamientos podrán determinar mediante ordenanza fiscal un único recargo o varios en función de la duración del período de desocupación del inmueble.

El recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal. En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro.»

**Tres.** Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 74:

«6. Los ayuntamientos mediante ordenanza fiscal podrán establecer una bonificación de hasta el 95 por ciento en la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles de uso residencial destinados a alquiler de vivienda con renta limitada por una norma jurídica.»

**Cuatro.** Con efectos a partir de 1 de enero de 2019, se introduce en el apartado 1.B) de la Disposición adicional decimosexta, la referencia al programa «152. Vivienda.», que se suma a los ya recogidos en el mismo.

**Artículo quinto. *Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre***

Se añade un apartado 26 en el artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado

por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, con la siguiente redacción:

«26. Los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.»

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace:

[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-3108](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-3108)



NOVEDADES NORMATIVAS

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### **NOVEDADES AUTONÓMICAS: CASTILLA Y LEÓN.....9**

Ley 1/2019, de 14 de febrero, de modificación del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos ..... 9



## NOVEDADES AUTONÓMICAS: CASTILLA Y LEÓN

### Ley 1/2019, de 14 de febrero, de modificación del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos

*Se transcriben los artículos de mayor interés.*

Se modifica el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. Con esta medida se pretende impulsar la adquisición de vehículos de energías alternativas más eficientes y sostenibles, para lo cual, se propone aplicar una deducción autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la compra de vehículos eléctricos, no afectos a actividades profesionales o empresariales. El importe de la deducción prevista es del 15 % de las cantidades destinadas a su adquisición, con un límite de 4.000 euros.

A su vez, se establece la supresión de los tipos reducidos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en las operaciones de constitución de préstamos y créditos hipotecarios para la adquisición de viviendas y locales de negocios. Con ello se evita que las entidades financieras puedan beneficiarse de esos tipos reducidos, ya que tras la aprobación del Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el sujeto pasivo del impuesto ha pasado a ser el prestamista.

#### **Artículo 2. Supresión de los tipos reducidos y de bonificaciones en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en las operaciones de constitución y novación de préstamos y créditos hipotecarios para la adquisición de viviendas y locales de negocios**

Con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley y vigencia indefinida se introducen las siguientes modificaciones en el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos:

**Uno.** Se modifica el artículo 26, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 26. Tipos incrementado y reducidos en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

1. En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de bienes inmuebles respecto de las cuales se haya renunciado a la exención contenida en el artículo 20. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicará un tipo incrementado del 2 por 100.
2. En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual se aplicará un tipo reducido del 0,50 por 100 en los siguientes supuestos:
  - a) Cuando el adquirente sea titular de una familia numerosa.
  - b) Cuando el adquirente, o cualquiera de los miembros de su unidad familiar, tengan la consideración legal de persona con discapacidad en grado igual o superior al 65 por 100.
  - c) En las transmisiones de viviendas protegidas según la normativa de la Comunidad de Castilla y León o calificadas por cualquier otra normativa como vivienda de protección pública, cuando no gocen de la exención prevista en el artículo 45 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
  - d) Cuando todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto.
3. En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual se aplicará un tipo reducido

del 0,01 por 100, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

- a) Que todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto.
  - b) Que la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual cumpla los requisitos establecidos en el apartado 1. c) del artículo 7 de este texto refundido.
4. En los documentos notariales que formalicen la constitución de derechos reales de garantía cuyo sujeto pasivo sea una Sociedad de Garantía Recíproca que tenga su domicilio social en el ámbito de la Comunidad de Castilla y León se aplicará un tipo reducido del 0,5 por 100.
5. En las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la adquisición de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales se aplicará un tipo reducido del 0,50 por 100 en los siguientes supuestos, salvo cuando sea de aplicación el apartado 1 de este artículo:
- a) Que la empresa o el negocio profesional tengan su domicilio fiscal y social en el territorio de la Comunidad de Castilla y León.
  - b) Que la empresa o negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido

en el artículo 4. Ocho. Dos a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

- c) Que la empresa o negocio profesional se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública que documente la adquisición.
- d) Que la empresa o negocio profesional incremente su plantilla global de trabajadores en el ejercicio en que se adquiriera el inmueble respecto al año anterior, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral y mantenga esta plantilla al menos tres años.»

**Dos.** Se modifica el artículo 27, que queda redactado en los siguientes términos:

«*Artículo 27. Bonificaciones de la cuota de las Comunidades de Regantes.*

Se establece una bonificación en la cuota del impuesto del 100 por 100 aplicable en aquellos actos y negocios jurídicos realizados por las comunidades de regantes de la Comunidad de Castilla y León relacionados con obras que hayan sido declaradas de interés general.»

**Disposición final. Entrada en vigor**

La presente Ley entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial de Castilla y León».

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace:

[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-2864](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-2864)



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

**TEMAS FISCALES**

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

**TEMAS FISCALES ..... 12**

**La afección de bienes al pago de las deudas tributarias: una actualización sobre su naturaleza jurídica y una precisión acerca de su alcance**

**RICARDO HUESCA BOADILLA.** Abogado del Estado en la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España ..... **12**

### La afección de bienes al pago de las deudas tributarias: una actualización sobre su naturaleza jurídica y una precisión acerca de su alcance

**RICARDO HUESCA BOADILLA.** *Abogado del Estado en la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo. Doctor en Derecho. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España.*

#### 1. Introducción

La entrada en vigor del nuevo recurso de casación contencioso administrativo, sobre cuyo alcance e importancia hemos ya tenido oportunidad de ocuparnos recientemente en esta Revista<sup>1</sup>, ha permitido, después de un largo periodo de tiempo, que el Tribunal Supremo pueda analizar de nuevo la naturaleza de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias con motivo de un recurso de casación interpuesto por una Comunidad Autónoma, gestora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de un Tribunal Superior de Justicia relacionada con un acuerdo de exigencia de responsabilidad tributaria al adquirente de un bien singular adjudicado a un causahabiente en una herencia sujeta al Impuesto indicado, fijando, a nuestro entender, tras un último pronunciamiento en Sentencia de 13 de mayo de 2010, casación 3251/2005 (FD Cuarto, in fine) en el que ya hizo una primera aproximación al tema con una referencia puntual a la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003), su parecer definitivo al respecto.

Al margen de ello, la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, admitida por el Tribunal, entre otros, en su Auto de 24 de mayo de 2017, casación 899/2017 y que ha dado lugar a este fallo del mismo, seguido por otros idénticos sobre el particular, no era otra que determinar y delimitar, interpretando los artículos 41.3, 43.1.d) y 79 de la LGT/2003 y 9 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD), el alcance de la responsabilidad tributaria en las adquisiciones de inmuebles afectos al pago de deudas tributarias en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, indicando si esa responsabilidad debe afectar a la totalidad del bien transmitido o, por el contrario, debe limitarse a la porción del impuesto correspondiente a la adquisición de los bienes, es decir, a la parte de cuota del impuesto liquidado al heredero que sea proporcional al porcentaje que suponga el bien adquirido por un tercero sobre el total de los bienes transmitidos “mortis causa”.

Antes de analizar esta concreta cuestión, es fundamental, como hace el Alto Tribunal en su primer fallo sobre el particular, la Sentencia de 5 de junio de 2018, casación 3949/2017, seguido por otros en idéntico sentido<sup>2</sup>, que nos centremos en la naturaleza jurídica de la afección de bienes o, si se quiere, como ha preferido parte de la doctrina científica, en la naturaleza jurídica del tercer adquirente de bienes afectos al pago de tributos.

#### 2. Naturaleza de la afección de bienes

La ausencia de una concepción homogénea acerca de la naturaleza de la afección de bienes, determinó, desde siempre, en acertada opinión de CASAS AGUDO<sup>3</sup>, una clara polarización de posturas.

<sup>1</sup> Nos estamos refiriendo a nuestro trabajo “El nuevo rumbo emprendido por el Tribunal Supremo en la interpretación de la normativa reguladora de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Revista BITplus. Registradores de España. Nº 220. Págs. 17 y siguientes.

<sup>2</sup> Nos estamos refiriendo a las Sentencias de 7 de junio de 2018 c.1972/2017, 7 de junio de 2018 c.2259/2017, 7 de junio de 2018 c.899/2017 y 20 de noviembre de 2018 c.898/2017.

<sup>3</sup> En su trabajo “Acerca del régimen jurídico del tercer adquirente de bienes afectos de la nueva Ley General Tributaria”. Revista Española de Derecho Financiero. Nº 127/2005, Ed. Civitas. Pamplona.2005. BIB 2005/1674.

En este sentido y tomando como referencia la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2003 (FD Segundo), casación en interés de ley 79/2002, por un lado, se encuentran los que consideran al tercer adquirente como sujeto personalmente obligado frente a la Administración tributaria, situando la afección en el plano de la responsabilidad, lo que lleva aparejado la necesidad de agotar, en primer término, el procedimiento de ejecución frente al deudor principal seguido de un acto de derivación de responsabilidad subsidiaria frente al responsable, y por otro, los que consideran al tercer adquirente vinculado a la Hacienda Pública en virtud de una relación jurídica de carácter netamente real instituida por un derecho de garantía de idéntica naturaleza, situando, por tanto, la afección en el plano de la reipersecutoriedad, lo que determina la posibilidad de ejecutar el bien inmueble afecto al pago y que ya no pertenece al sujeto pasivo, verificando simplemente la realización forzosa del mismo en el curso del procedimiento seguido frente al obligado principal y concediendo, no obstante, al tercer adquirente la posibilidad de pagar o de recurrir bien la liquidación bien la derivación de la acción recaudatoria.

La causa directa de esa polarización se encuentra, como sigue diciendo ese autor, con el que mostramos plena conformidad, en la confusión generada por el tratamiento jurídico de la afección de bienes y en particular por la doble mención a la misma tanto en sede de las garantías del crédito tributario, por un lado, como en las normas dedicadas a los responsables tributarios en el que el tercer adquirente se erige en un responsable subsidiario más, por otro. Esa situación se plasmó en los artículos 74 y 41 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT/1963) y se mantiene en los artículos 79 y 43.1.d) de la vigente LGT/2003, dedicados a las garantías de la deuda tributaria y a los responsables (subsidiarios) de los tributos.

FALCON TELLA<sup>4</sup>, vigente la nueva LGT/2003, también se ocupó del tema, señalando que en relación con la afección de bienes transmitidos al pago de los tributos que gravan su transmisión se venía discutiendo bajo la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 (art.74) si se trataba de un garantía real, o de un supuesto de responsabilidad solidaria o subsidiaria, añadiendo que la doctrina mayoritaria venía entendiendo lo primero basándose en el hecho de que el adquirente pudiera liberarse abandonando el bien y sobre todo, en el hecho de que los artículos 37.2 y 128.3 del RGR de 1990 permitieran que, en el procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal, se requiriese de pago al adquirente de los bienes afectos y, en caso de que este no pagara de forma involuntaria el importe de la deuda,

sufriera la ejecución sobre el bien en el importe necesario para cubrir la deuda inicial, el recargo de apremio, los intereses y las costas y ello sin exigencia expresa de previa derivación de la acción tributaria. En este sentido, cita la Resolución del TEAC de 9 de julio de 1999, si bien la STS de 14 de noviembre de 1996 consideró que se trataba de una garantía subsidiaria, que exigía la previa declaración de fallido del deudor principal, y concluye diciendo que.

*“En esta línea, la Ley 58/2003 ha dejado claro que se trata de un supuesto de responsabilidad y además de responsabilidad subsidiaria. Así, el artículo 79.1 establece que “los adquirentes de bienes afectos por la Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda tributaria no se paga” Y en congruencia con esta previsión, el artículo 43.1 incluye entre los responsables subsidiarios, en su letra d), a “los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria en los términos de artículo 79 de esta Ley”*

A nuestro parecer, el derecho de afección es una de las garantías que reconoce la LGT/2003. En efecto, el apartado segundo del artículo 79 de dicha Ley prevé un derecho de afección a favor de la Administración tributaria que puede configurarse para garantizar el pago de los tributos que gravan la transmisión, adquisición o importación de bienes o derechos cuando así lo establezcan específicamente sus leyes reguladoras. Dicho precepto, reproducido en lo esencial, en el artículo 9 del Reglamento del ISD, reza así:

*“2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que gravan tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles”.*

El apartado 1 del artículo 74 de la anterior LGT/1963 también plasmaba la afección como una garantía de la deuda tributaria pero desvinculada sistemáticamente de la figura del responsable, que se regulaba en los artículos 37 y siguientes de la misma Ley, especialmente en su artículo 41.

Según estos artículos se consideraba a los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria como responsables subsidiarios de su pago, previa derivación correspondiente, una vez declarado fallido el deudor principal y con la limitación de la responsabilidad de los bienes afectos.

Algún autor incluso, apoyado en diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia<sup>5</sup>, entendió que el artículo

4 En su trabajo “Alcance de la afección de bienes prevista en el artículo 79 de la LGT: la necesidad de que exista transmisión y de que siga vigente la nota marginal”. Revista Quincena Fiscal nº 10/2011. Editorial ARANZADI. 2011. BIB 2011/648.

5 Nos estamos refiriendo a ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A. en su comentario al artículo 79 de la LGT en la obra colectiva “Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria”. Coordinador Ricardo Huesca Boadilla. Thomson Aranzadi. 2004. Pág. 552.

41 LGT/1963 canalizaba la exigencia de responsabilidad a través de un procedimiento peculiar consistente en la notificación de un acto de derivación de responsabilidad que no requería la previa declaración de fallido del sujeto pasivo y que daba al adquirente la posibilidad de pagar, impugnar la liquidación o liberarse de la obligación desahogándose del bien. En contra, exigiendo la declaración de fallido del deudor principal, se posicionaron las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1995, 20 de noviembre de 2000 y 9 de abril de 2003, citada.

Por su parte, el Reglamento General de Recaudación (RGR) de 1968 se decantó por una postura integradora o unitaria al considerar, en su artículo 8, como responsable del pago de las deudas a los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de determinados tributos. La afección de bienes fue considerada como una garantía real pero incardinada en la responsabilidad subsidiaria que, con carácter general, para todos los casos de adquisiciones de bienes afectos por ley, se contemplaba por el artículo 41 de la LGT/1963, siendo necesaria por ello la derivación de la acción tributaria en caso de impago, que estará limitada a los bienes transmitidos. El RGR de 1990, como destacó la doctrina científica, pareció alejarse de la posición que hasta ese momento asumía el legislador y se decantó por la tesis de la independencia de modo que la afección del bien transmitido al pago de los tributos que gravaban las transmisiones, adquisiciones o importaciones se configuró como una garantía real, separada de los supuestos de responsabilidad subsidiaria, no siendo necesaria la derivación de la deuda ni la declaración de fallido del deudor principal (artículos 10 y 37.2 del citado Reglamento), si bien, los Tribunales la siguieron calificando como un supuesto de responsabilidad subsidiaria en lugar de fundarla en la figura de la “reipersecutoriedad” ( en este sentido la Sentencia de ese Tribunal de 20 de noviembre de 2000 c. 450/1994) o de responsabilidad que alcanza solo al bien afecto (Sentencia de 24 de enero de 2004).

Así llegamos a la legislación vigente en la que, si bien el primer apartado del artículo 79 de la LGT/2003 (textualmente señala que “*los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la deuda tributaria, si la deuda no se paga*”) parece asumir la tesis de la independencia, regulando lo que antes se decía en artículo 41.1 de la LGT/1963, su artículo 43.1.d), encuadra claramente dentro de los responsables subsidiarios de la deuda tributaria a “*los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta Ley*”, supuesto, por tanto, de responsabilidad subsidiaria que fue ya confirmado por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de mayo de 2010 c. 3251/2005 cuyo Fundamento de Derecho Cuarto resume perfectamente la situación, antes y después de la entrada en vigor de la LGT/2003, diciendo que:

*“(…) Desde luego, como señala la Sentencia recurrida, es difícil mantener que don Juan María, una vez adquirido el inmueble que, como precisa el propio Abogado del Estado, se encontraba afecto al pago de una deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sucesiones, no era obligado tributario en virtud de lo dispuesto en el art. 41, apartados 1 (que señalaba que «los adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga») y 2 (que indicaba que el adquirente del bien afecto podía «reclamar contra la liquidación practicada»), de la L.G.T. Pero, es que incluso cabría considerarlo como un responsable a la luz de la doctrina que ha sentado esta Sala en precedentes pronunciamientos. En particular, en la Sentencia de 20 de noviembre de 2000 (rec. cas. núm. 4570/1994) recordamos que «la jurisprudencia de esta Sección y Sala, a partir, especialmente, de la Sentencia de 1 de febrero de 1995 (RJ 1995, 998), ha considerado que la responsabilidad por la adquisición de bienes afectados por Ley al pago de las deudas tributarias es subsidiaria (aunque se diferencia del régimen general de este tipo de responsabilidad por su carácter real, es decir, porque el responsable subsidiario -el adquirente del bien- sólo responde, en tal caso, con los bienes adquiridos afectos por Ley al pago del tributo y sólo con ellos)» (FD Cuarto). Y en la posterior Sentencia de 9 de abril de 2003 (rec. cas. en interés de ley núm. 79/2002), teniendo en cuenta la doctrina que acabamos de transcribir -que, subrayamos, venía «a reforzar el que la afección se interprete desde el plano de la “responsabilidad”» [FD Tercero, c)]- y partiendo de lo que establecía el art. 37.2 del R.G.R. de 1990, se calificó la situación del adquirente de bienes afectos al pago de las deudas tributarias como un supuesto de responsabilidad subsidiaria -con la consiguiente necesidad de declarar fallido previamente al deudor principal, como habíamos ya señalado en la citada Sentencia de 20 de noviembre de 2000, FD Cuarto-, en lugar de fundarla en la figura de la “reipersecutoriedad” (FD Tercero). Solución que, por cierto, con independencia de la valoración doctrinal que pueda merecer, es la que ha adoptado la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que califica a los adquirentes de bienes afectos al pago de deudas tributarias como responsables subsidiarios [art. 43.1d)] e integra a los responsables entre los obligados tributarios (art. 35.5)”.*

Antes de ese fallo, que adelanta los que se han dictado en el año 2018 zanjando definitivamente, a nivel jurisprudencial, la cuestión, CASAS AGUDO<sup>6</sup>, ya había señalado que la regulación contenida en la LGT/2003 perpetúa la regulación dicotómica procedente de la legislación anterior, manteniendo las condiciones necesarias

<sup>6</sup> Op cit. Pág. 4. BIB 2005/1674.

para la concepción crediticia de la naturaleza del tercer adquirente de los bienes afectos por la Ley tributaria al pago de los tributos. El nuevo texto considera a los adquirentes, por un lado, como sujetos pasivos o mejor, añadimos nosotros, como obligados tributarios del artículo 35.5 LGT/2003, al calificarlos de responsables y, al mismo tiempo, por otro lado, establece su régimen y su prestación como una forma de garantía en la Sección correspondiente a las medidas de aseguramiento del crédito (artículo 79).

Esa consideración viene refrendada por el artículo 67 del vigente RGR/2005, que erige como mecanismo jurídico esencial de la dinámica de realización el acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria – ex artículos 174 y 176 RGR-. Así lo ratifica el preámbulo del propio Reglamento (Apartado IV, último párrafo) al señalar que *“la principal novedad radica en que se establece expresamente que el ejercicio del derecho de afectación se realizará de acuerdo con las normas del procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria, al haber configurado la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al adquirente del bien afecto como responsable subsidiario”*.

Por consiguiente, de acuerdo con la doctrina científica y jurisprudencial, puede decirse que son dos las características típicas de este derecho de afectación, por un lado, su naturaleza de derecho real administrativo de garantía en favor de la Hacienda Pública y, por otro, su consideración de garantía subsidiaria pues, para la exigencia de la misma al adquirente del bien o derecho transmitido por el deudor principal, que no ha hecho frente a la deuda derivada de la transmisión anterior, es necesaria la previa declaración de insolvencia del mismo seguida del oportuno acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del adquirente no protegido por la fe pública registral, en los términos previstos en los artículos 174 y 176 de la LGT/2003.

En acertada opinión de GONZALEZ- CARBALLO ALMO-DOVAR<sup>7</sup> se trataría de un supuesto de “responsabilidad subsidiaria de carácter real”, un supuesto de derecho real administrativo de persecución y de realización de valor que recae sobre los bienes y derechos transmitidos para garantizar el pago derivado de los tributos derivados del negocio transmissivo cuando los bienes se transmitan posteriormente a un tercero pero que exige la previa declaración de fallido del deudor principal y la declaración de responsabilidad subsidiaria del adquirente del bien o derecho.

En este sentido, un informe de la Comisión General de Calificación del Colegio de Registradores de 18 de marzo

de 2011, citado por FALCÓN TELLA<sup>8</sup>, consideró, tras la nueva LGT/2003 y el RGR/2005, superada la cuestión, pues, aparte de haber desaparecido en el nuevo Reglamento las normas contenidas en los antiguos artículos 37.2 y 128.3 del RGR 1990, el legislador se esfuerza por dejar claro que la declaración de responsabilidad subsidiaria es presupuesto para que el adquirente pueda verse perjudicado por la actuación del contenido de la garantía en que consiste la afectación, lo que le hace concluir, textualmente que *“la situación del adquirente de bienes afectos no es distinta de la del responsable subsidiario de la deuda tributaria, salvo, se ha de entender, en la concreción de la responsabilidad al valor de los bienes afectos. Dicho de otro modo, en la nueva Ley General Tributaria, no nos encontramos ante una garantía real, sino ante una garantía personal limitada en su contenido al valor de los bienes afectos, o, si se prefiere, ante una garantía mixta, personal y real”*.

A pesar de ello, no han faltado voces críticas en la doctrina en el sentido de considerar que la afectación es un derecho real de garantía caracterizado por la posibilidad de agredir los bienes sujetos aunque estén en poder de un tercero y que, por ende, no puede instituir un vínculo obligatorio entre la Hacienda Pública y el nuevo propietario del bien sobre el que recae (o al que acompaña) el citado derecho real<sup>9</sup>. En opinión de FALCÓN TELLA<sup>10</sup>, *“la nueva LGT debería haber dejado claro que el adquirente es un tercero, y no un obligado tributario, sea en concepto de responsable o de cualquier otro, que simplemente tiene el deber jurídico de soportar el ejercicio del derecho real de garantía de la Hacienda Pública del mismo modo que el tercer poseedor de bienes hipotecados”*.

Se ha criticado igualmente la alteración por la Ley de la esencia dogmática del instituto de la responsabilidad al admitir el hecho de que el adquirente- responsable no deba someterse al principio de responsabilidad patrimonial universal de los deudores del artículo 1911 CC amén de que no estamos ante una garantía personal inmediatamente fundada en circunstancias o conductas subjetivas, sino en la relación o señorío que mantienen los sujetos sobre determinados bienes<sup>11</sup>.

Como vamos a ver, la jurisprudencia última del Tribunal Supremo, conjugando las dos notas características de la afectación de bienes (derecho real administrativo y responsabilidad), ha entendido que nos encontramos

8 Op cit. BIB 2011/648. Pág. 1.

9 De nuevo CASAS AGUDO, Op cit. Pág. 22.

10 En su trabajo “El nuevo régimen de la responsabilidad tributaria”. Ponencia impartida en el seminario “La nueva LGT” celebrado en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo los días 7 a 11 de julio de 2003, citado por CASAS AGUDO.

11 En este sentido, con el texto del antiguo artículo 74 LGT/1963, antecedente del actual artículo 79 LGT/2003, se expresan ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. y DAGO ELORZA, I. en su libro “Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación (Comentario al Real Decreto 1684/1990). CISS. 2ª Edición. Valencia. 1993. Pág. 245.

7 En su trabajo “Las garantías del crédito tributario” en la obra colectiva “Estudios sobre la nueva LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)”. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras. Dirección Antonio Martínez Lafuente. Estudios Jurídicos. IEF. 2004. Pág. 461.

ante una garantía de la deuda tributaria que integra un supuesto de responsabilidad subsidiaria con necesidad de declaración de fallido del deudor principal y con una evidente limitación, la de que el responsable solo tiene que hacer frente a esa responsabilidad con el bien transmitido y no con todos sus bienes y derechos, presentes y futuros. En definitiva, si se prefiere, de nuevo, ante una garantía mixta, personal y real.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 5 de junio de 2018, casación 3949/2017, seguida de otras posteriores en el mismo sentido, de una forma extensa y recapituladora, se ocupa de esta cuestión, comenzando su análisis en su Fundamento de Derecho Segundo, que reza así:

**“SEGUNDO.** La afección de bienes al pago de deudas tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: sus notas características

1. La Ley General Tributaria de 1963 [Ley 230/1963, de 28 de diciembre (BOE de 31 de diciembre)], como la actual, en los mismos términos que ella y con iguales excepciones, establecía la afección de los bienes y derechos transmitidos a terceros a la responsabilidad del pago de los tributos que hubiesen gravado su adquisición, transmisión o importación, cualesquiera que fuesen sus poseedores (artículo 74.1). Estos últimos podían ser declarados responsables por derivación en el pago de la deuda tributaria, si ésta no llegase a ser satisfecha por el deudor principal (artículo 41.1), responsabilidad que, en principio, alcanzaba a la totalidad de la deuda tributaria (artículo 37.3).
2. En sintonía con esa regulación legal, el Reglamento General de Recaudación aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre (BOE de 28 de diciembre), declaró responsables subsidiarios en el pago de las deudas tributarias a los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de determinados tributos [artículos 8.d) y 12], precisando que la responsabilidad sólo alcanzaría al límite previsto por la ley al señalar la afección de los bienes (artículo 12.3).
3. El Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre (BOE de 3 de enero de 1991), se mantuvo en la misma línea, considerando responsables subsidiarios y, por ende, obligados al pago de la deuda tributaria [artículo 10.2.c)], a los poseedores de bienes afectos al pago de determinados tributos (artículo 37, apartados 1 y 2).
4. Como se ha visto, la regulación actualmente en vigor mantiene la misma construcción: afección de bienes al pago de los tributos que gravan su adquisición, transmisión o importación y responsabilidad del poseedor en el pago de los mismos, si el deudor principal (el sujeto pasivo del gravamen devengado con ocasión de tales hechos imposables) no hace frente a la deuda y es declarado fallido [artículos 79, apartados 1 y 2, y 43.1.d) LGT]. La misma idea está en el vigente Reglamento General

de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre), cuyo artículo 67.1, al regular la afección de bienes como garantía de la deuda, se remite al procedimiento de declaración de la responsabilidad subsidiaria disciplinado en los artículos 174 y 176 LGT. Como ha quedado dicho, la afección de bienes al pago de la deuda tributaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones se regula en el artículo 9.1 RISD en los mismos términos que el artículo 79.2 LGT.

5. En interpretación del expuesto cuadro normativo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha afirmado que la afección de bienes al pago de determinados tributos se caracteriza por las siguientes notas:

1ª) Se trata de un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública, que comporta una carga real de índole fiscal sobre el bien o derecho que se transmite a un tercero, con efecto erga omnes, salvo las excepciones de los protegidos por la fe pública registral y los adquirentes de buena fe y con justo título [vid. sentencias, ya citadas, de 12 de julio de 1996 (apelación 6289/1991, FJ 6º) y 14 de noviembre de 1996 (apelación 7494/1991, FJ 4º)].

2ª) La garantía que configura es subsidiaria, integrando un supuesto de responsabilidad que sólo es exigible si falla el deudor principal y así es declarado por la Administración [vid. la sentencia de 13 de mayo de 2010 (casación 3251/2005, ya citada); también la de 9 de abril de 2003 (casación en interés de la ley 79/2002, FJ 3º.c)].

3ª) La conjunción de ambas notas (garantía real y supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria) determina que el adquirente del bien afecto responde de la deuda tributaria con el mismo y sólo con él [vid. sentencia de 20 de noviembre de 2000 (casación 4570/1994, FJ 4º) y la ya citada de 13 de mayo de 2010, FJ 4º].”

Una vez delimitada la naturaleza de la afección de bienes, debe indicarse que, entre los impuestos garantizados por este derecho de afección del artículo 79.2 LGT/2003, se encuentra indudablemente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)<sup>12</sup>, que grava, entre otras, las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio ( artículo 3.1.a) de su Ley reguladora, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre) cuya deuda tributaria impagada, en este caso, da lugar a la entrada en juego de esa garantía. Por otro lado, cualquiera que sea la deuda cubierta por el derecho de afección, cuestión básica suscitada en el recurso, queda claro, tras lo expuesto, que la responsabilidad del tercer adquirente se limita al importe o al valor de los bienes sobre los que recae dicho derecho real.

<sup>12</sup> En este sentido RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “Comentarios al artículo 74 LGT (antiguo)” Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Tomo I. EDERSA. Pág. 653.



### 3.- El alcance preciso de la afectación de bienes al pago de la deuda tributaria derivada de una transmisión “mortis causa” de los mismos sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Siguiendo las pautas del Alto Tribunal, que tiene que dar ya respuesta a la cuestión planteada ante el mismo, a la que se hizo mención en la introducción de este trabajo, el órgano jurisdiccional, en su fallo se formula la siguiente pregunta: en el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, ¿el tercer adquirente responde con el bien afecto de la totalidad de la deuda tributaria del sujeto pasivo fallido o sólo en proporción al valor que representa en el caudal hereditario transmitido mortis causa a este último? Para buscar una respuesta a este interrogante, el Tribunal hace, de nuevo, una importante precisión sobre la razón última de la afectación de bienes como garantía en el pago de la deuda tributaria, diciendo en su Fundamento de Derecho Tercero:

**“TERCERO.** La afectación de bienes como garantía de la deuda tributaria.

1. Con arreglo a lo ya expuesto, la afectación de bienes, garantía de la deuda tributaria (artículo 79.2 LGT; artículo 9.1 RISD, para el caso del impuesto sobre sucesiones), integra un supuesto de responsabilidad subsidiaria, que requiere la derivación de la misma hacia el adquirente (artículos 79.1 y 43.1.d) LGT] a través del procedimiento legalmente previsto, una vez que el responsable principal resulta fallido y así es declarado (artículos 174 y 176 LGT).
2. A los efectos del artículo 3.1 CC (criterio literal de interpretación), los términos en los que se configura esta garantía real a favor de la Hacienda Pública, que se articula como un supuesto de responsabilidad subsidiaria, parecen claros: los tributos que gravan la adquisición de un bien o de un derecho deben ser pagados, como obligado principal, por el que resulte sujeto pasivo con arreglo a sus normas reguladoras, pero si después el bien o el derecho es transmitido a un tercero que no se encuentra protegido por la fe pública registral (en el caso de bienes inmuebles o muebles inscribibles) o no acredita que la adquisición ha sido con buena fe o justo título en establecimiento abierto al público (en el caso de bienes muebles no inscribibles) y el obligado principal no hace frente a la carga tributaria, dicho tercero, en virtud de la afectación real dispuesta, debe hacer frente al pago de la carga tributaria que aquél no satisfizo.
3. Del contexto en el que se sitúa la norma (criterio sistemático de interpretación) y de su finalidad (criterio teleológico), se obtiene que se trata de garantizar el pago de las cuotas tributarias devengadas y liquidadas por la adquisición de bienes y derechos con el valor de esos mismos

bienes y derechos, cualquiera que sea su poseedor (con las excepciones ya expresadas).

4. Por ello, como primera consecuencia –en la que están de acuerdo las partes- y a diferencia de lo que ocurre con otros supuestos de responsabilidad tributaria, el responsable no hace frente a la deuda con todos sus bienes y derechos, presentes y futuros, sino sólo con los afectos [vid. sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2004 (casación en interés de la ley 69/2002, FJ 2º)].
5. La segunda inferencia es que se trata de garantizar el pago de los tributos devengados con ocasión de la adquisición de determinados bienes y derechos, por lo que, en principio, esos bienes y derechos, y sólo ellos, quedan afectos al pago de esos impuestos y no de otros (...).

Llegados a este punto, el Tribunal añade que la cuestión no plantearía mayor problema si hubiera una correlación absoluta entre los bienes y derechos cuya adquisición determinó la deuda tributaria y aquellos que son transmitidos a terceros y quedan afectos al pago de la misma. Pero surge la duda cuando sólo se transmite a terceros algunos de ellos: ¿quedan estos afectos, y su poseedor obligado, al pago de toda la deuda o sólo en la proporción que representen en la misma? En este punto – sigue diciendo la Sala sentenciadora- existe disenso entre las partes.

Pues bien, como quiera que la derivación de responsabilidad litigiosa afecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para encontrar una respuesta señala que conviene analizar la estructura de su hecho imponible (lo centra, más bien, no obstante, en la base imponible, como vamos a ver) y otros supuestos de responsabilidad contemplados en su normativa específica, a lo que dedica su Fundamento de Derecho Cuarto, que comienza así:

**“CUARTO.** La afectación de bienes en el impuesto sobre sucesiones.

1. La base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones es el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los mismos minorados por las cargas y deudas deducibles. Cuando en el impuesto sobre sucesiones concurren varios causahabientes, la base imponible es el valor neto de la adquisición individual de cada uno de ellos (artículo 9 LISD).
2. Como ya ha quedado apuntado, el artículo 9.1 RISD, en los mismos términos que el artículo 79.2 LGT, establece una garantía real para el pago del impuesto, que se configura, de acuerdo con las normas generales, como un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria [artículos 43.1.d) y 79.1 LGT].
3. Según recuerda el abogado del Estado, la normativa específica del impuesto sobre sucesiones y donaciones dispone otros supuestos de responsabilidad subsidiaria: la de los intermediarios financieros y demás entidades o personas que entreguen en las transmisiones mortis causa depósitos, garantías o cuentas corrientes;

*la de las entidades aseguradoras que entreguen cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos; la de los mediadores que entreguen los títulos valores que forman parte de la herencia; y la del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el impuesto sobre sucesiones y donaciones y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo (artículos 8 LISF y 19 RISD). Pues bien, esa responsabilidad subsidiaria queda limitada a la porción del impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes que la originen, entendiéndose como tal el resultado de aplicar al valor comprobado de los bienes el tipo medio efectivo de gravamen (artículo 20.1 RISD)”.*

*Así pues, - siendo esto de suma importancia, en opinión del Tribunal Supremo, compartida por el que suscribe, “en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la voluntad del legislador es que la afección de bienes, y la responsabilidad subsidiaria que comporta, quede acotada a la proporción que el valor comprobado del bien afecto representa en la masa hereditaria transmitida al responsable principal y, por ende, en su deuda tributaria”.*

En efecto, ese fue el planteamiento en el recurso de la Abogacía del Estado que entendió, con cita de los preceptos indicados, que, siendo esencialmente la afección de bienes un supuesto de responsabilidad subsidiaria, limitada, eso sí, al bien o derecho objeto de transmisión, y existiendo en la Ley reguladora del impuesto, unos supuestos concretos de responsabilidad subsidiaria en los que se limita la responsabilidad a la porción del impuesto correspondiente a la adquisición de los bienes que la originan, no se ve una razón de peso para no incluir entre ellos también a otro supuesto más de responsabilidad subsidiaria como el previsto en el artículo 43.1.d) LGT, aunque hubiera que tener presente también lo dispuesto en el artículo 79, como reza el mismo, y que viene a reflejar también el carácter de garantía real de la afección.

En contra de lo manifestado, sobre este punto, en el Voto Particular de la sentencia comentada y con todos los respetos, no vemos razones para distinguir en este punto, entre los supuestos de responsabilidad subsidiaria recogidos en el artículo 8 de la Ley reguladora del ISD y aquel otro, como el que nos ocupa, surgido directamente del artículo 43.1.d) en relación con el 79 de la LGT/2003. No acertamos a comprender que la limitación de la responsabilidad subsidiaria a la porción de cuota tributaria correspondiente al bien transmitido solo pueda entrar en juego en los casos del artículo 8 citado, como consecuencia de una concreta relación de las entidades y funcionarios que se mencionan expresamente en las operaciones en que interviene y, por el contrario, no sea posible establecer esa limitación en los casos de transmisión del bien a un tercer adquirente, por importante que sea

su negligencia al adquirir el inmueble sin atender a la existencia de la oportuna nota de afección. Se estaría claramente discriminando al mismo haciéndole responsable por esa negligencia de la totalidad de la deuda tributaria de la herencia, de una forma totalmente desproporcionada.

En definitiva, existe base argumental suficiente, en los términos del fallo comentado, para limitar la responsabilidad subsidiaria del adquirente del bien no protegido por la fe pública registral, en caso de transmisión de uno de los bienes integrantes de la hijuela hereditaria, a la porción del impuesto, fácilmente determinable, correspondiente a la adquisición de ese bien concreto, exigiendo a ese tercero solo dicha porción del impuesto y no la correspondiente a toda la hijuela del causahabiente.

El Alto Tribunal, termina su argumentación en este punto con una referencia, infrecuente en la práctica, pero importante, a la equidad, en la que también basó su sentencia favorable al particular recurrente la Sala de instancia, señalando “(...) que es una cualidad ética que permite ponderar la aplicación de las normas, iluminando los diversos criterios de interpretación de las mismas (vid. artículo 3.2 CC y su Exposición de Motivos)”.

En efecto, como también tuvo oportunidad de resaltar la Abogacía del Estado en su escrito de oposición al recurso, basta interpretar el precepto (el artículo 79.2 LGT/2003) de acuerdo con el espíritu y finalidad perseguida por el mismo, teniendo presente, como principio informador del ordenamiento jurídico, la equidad y sin perder de vista que nos encontramos con un supuesto de responsabilidad subsidiaria, siendo dicho adquirente un tercero en la relación jurídica tributaria primigenia. Como reza la Exposición de Motivos del Código Civil, “una solución a la equidad no es susceptible de imponerse o de superponerse a la resultante de la utilización conjunta de los diversos elementos interpretativos, los cuales, sin embargo, podrán recibir la beneficiosa influencia de la equidad”. No hay separación entre justicia y equidad y su relación se expresa en que ocupa una posición equivalente a la de los principios informadores del ordenamiento jurídico, siendo su eficacia, en determinados casos, más radical que la de los principios generales del Derecho.

Sobre esa base, la sentencia termina afirmando que:

*“Llevan, por tanto, toda la razón los jueces a quo cuando, en “términos de equidad interpretativa”, consideran desconforme a Derecho una interpretación de los artículos 79.2 LGT y 9 RISD que obligue al tercero adquirente de un bien hereditario a pagar, con cargo al mismo, la totalidad de la deuda tributaria del obligado principal, con independencia de la proporción que el mismo represente en la misma, solución, por lo demás, a la que ya había llegado el TEAR”.*

La sentencia continúa refiriéndose, en su Fundamento de Derecho Quinto, a los argumentos esgrimidos por la CCAA del Principado de Asturias, recurrente, calificándoles de irrelevantes. El indicado FD Quinto reza así:

**“QUINTO.** La irrelevancia de los argumentos del Principado de Asturias.

1. Los fundamentos del escrito de interposición del recurso de casación no desdican la anterior conclusión.
2. En primer lugar, la apelación a la equidad no es la única razón de decidir de la Sala de instancia. Es un argumento que refuerza el análisis en el tercer fundamento jurídico de su sentencia sobre la naturaleza de la afectión de bienes al pago de la deuda tributaria y sobre la circunstancia de que en el caso no se trataba de la transmisión a tercero de toda la hijuela del heredero obligado principal en el pago del impuesto.
3. En segundo término, la interpretación sostenida en la sentencia recurrida, que esta Sala ratifica, no priva a la afectión establecida en los artículos 79.2 LGT y 9 RISD de su condición de garantía real, tan sólo la limita y acota en función de la repercusión del bien afecto en la determinación de la deuda tributaria impagada por el principal.
4. En tercer lugar, no resulta certero el argumento de que sólo cabe hablar de garantía real cuando el bien afecto al pago responde de la totalidad de la deuda, cualquiera que sea el importe de ésta y la incidencia de aquél en su cuantificación. La naturaleza de “real” viene determinada por su vinculación directa e inmediata con el bien (“la cosa”), al objeto de asegurar el cumplimiento de la obligación para cuya seguridad se constituye la garantía, hecha abstracción de quien sea su poseedor en el momento de realización del crédito (“la persona”) –vid. artículos 1876 y 1879 CC-, y esta condición no desaparece por la circunstancia de que la garantía quede acotada al valor proporcional del bien en la determinación de la deuda tributaria.
5. De otro lado, los artículos 79.3 LGT y 9.2 RISD se refieren a la anotación marginal en los registros públicos del importe total de la liquidación tributaria de no mediar beneficios fiscales supeditados al cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito, para el caso de que tal cumplimiento no se produzca y el beneficio no resulte operativo. Como es obvio, nada, o casi nada, tienen que ver tales previsiones con la cuestión que ahora nos ocupa, salvo la de encontrarse incorporadas en el mismo precepto legal y responder a la naturaleza de garantías de la deuda tributaria.
6. Finalmente, el artículo 41 LGT es un precepto que contiene las disposiciones generales sobre la responsabilidad tributaria y cuando, en su apartado 3, dispone que la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria no impide que al regular supuestos singulares de responsabilidad precise y acote su extensión. En otras palabras, la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda en los términos en los que sea disciplinada y ya hemos visto que la normativa reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones quiere que los responsables subsidiarios queden obligados hasta el límite que representa en la deuda

*tributaria impagada por el principal el hecho, el acto o el elemento determinante de su responsabilidad”.*

En primer lugar, la apelación a la equidad, como se ha visto, no es la única razón de decidir de la sentencia, como entendía la CCAA recurrente, bastando una lectura de la misma y sus referencias a la aplicación de las reglas especiales de responsabilidad subsidiaria del ISD para darse cuenta de ello.

En segundo lugar, como dice de nuevo el Tribunal, en ningún momento, el acotar la responsabilidad subsidiaria a la deuda tributaria correspondiente al bien o derecho transmitido por el causahabiente a un tercero no priva en absoluto a la afectión de su condición de garantía real, con esa naturaleza mixta ratificada por la sentencia.

En tercer lugar, es importante resaltar, dado además que tiene que ver, una vez más, con el Voto Particular formulado a la sentencia, -como dice el fallo - que cabe hablar de garantía real cuando el bien afecto al pago responde de la totalidad de la deuda, cualquiera que sea el importe de ésta y la incidencia de aquél en su cuantificación. La naturaleza de “real” viene determinada por su vinculación directa e inmediata con el bien (“la cosa”), al objeto de asegurar el cumplimiento de la obligación para cuya seguridad se constituye la garantía, hecha abstracción de quien sea su poseedor en el momento de realización del crédito (“la persona”) –vid. artículos 1876 y 1879 CC-, y esta condición no desaparece por la circunstancia de que la garantía quede acotada al valor proporcional del bien en la determinación de la deuda tributaria.

Con todos los respetos, no es correcto, por tanto, entender que, dado el carácter de afectión real, de la cosa transmitida, similar a la hipoteca, el bien adquirido por transmisión responde, hasta la totalidad de la deuda pendiente. Es posible mantener el carácter real de la afectión de la cosa transmitida y limitar la responsabilidad de la que responda el bien a la parte proporcional de la deuda tributaria imputable al mismo.

Por último, dejando de lado, la improcedente y fuera de lugar invocación del artículo 79.3 LGT/2003 y 9.2 RISD, que, como dice la sentencia, nada tiene que ver con la cuestión debatida, vamos a concluir con el rechazo del Tribunal a la invocación que hizo la CCAA del artículo 41.3 LGT que, como bien dice, al disponer que la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria no impide que al regular supuestos singulares de responsabilidad precise y acote su extensión.

En efecto, como tuvo oportunidad de destacar, de nuevo, la Abogacía del Estado en su escrito de oposición al recurso, a lo expuesto hasta ese momento, no se opone lo prevenido en el artículo 41.3 de la LGT, según el cual, *“salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria en periodo voluntario”*, que no está pensando, como es lógico, para un supuesto como el derivado del derecho de afectión aunque, en el peor de los casos, sería perfectamente compatible con el planteamiento del representante del Estado, coincidente

con el de la sentencia, pues la responsabilidad subsidiaria del tercero no protegido por la fe pública responsabilidad por la adquisición de un único bien integrante de la porción hereditaria del causahabiente alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria “*correspondiente a la adquisición de ese bien*”, o lo que es lo mismo, a la porción del impuesto que corresponda a esa adquisición, en periodo voluntario.

Así lo entiende la sentencia comentada, cuando termina diciendo – como hemos visto- que “*la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda en los términos en los que sea disciplinada y ya hemos visto que la normativa reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones quiere que los responsables subsidiarios queden obligados hasta el límite que representa en la deuda tributaria impagada por el principal el hecho, el acto o el elemento determinante de su responsabilidad*”.

Concluimos este trabajo con la reproducción literal del contenido interpretativo de la sentencia desestimatoria del recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma, que dice así:

*“Los artículos 79.2 LGT y 9.1 RISD, en relación con los artículos 43.1.d) y 79.1 LGT, deben ser interpretados en el sentido de que:*

*«Un bien o derecho adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del impuesto sobre sucesiones que grava esa adquisición mortis causa, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral (en el caso de bienes inmuebles o muebles inscribibles) o que no acredita que la adquisición ha sido con buena fe o justo título en establecimiento abierto al público (en el caso de bienes muebles no inscribibles), queda afecto a ese pago en la proporción que el valor comprobado del mismo represente en la masa hereditaria transmitida al deudor principal y, por ende, en su deuda tributaria».*



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TRIBUNAL SUPREMO..... 22

#### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

*Base imponible en la dación en pago de inmuebles hipotecados. Sentencia de 6 de febrero de 2018. .... 22*

## TRIBUNAL SUPREMO

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

*Base imponible en la dación en pago de inmuebles hipotecados. Sentencia de 6 de febrero de 2018*

De acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD, en una dación en pago de uno o varios inmuebles hipotecados al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien o los bienes inmuebles que se transmiten.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Cuestión jurídica que el recurso plantea y necesaria remisión a la sentencia de esta Sala y Sección núm. 94/2019, de 31 de enero (PROV 2019, 61789), dictada en el recurso de casación núm. 1095/2018.*

1. A través del presente recurso debemos resolver si en la dación en pago de un inmueble hipotecado al acreedor hipotecado, sujeta al ITPyAJD en su modalidad de TPO, la base imponible de dicho tributo ha de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmite o si, por el contrario, la misma ha de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación.

A estos efectos, dado que toda obligación tributaria debe exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado (artículo 13 LGT (RCL 2003, 2945)) procederá indagar la voluntad negocial de la dación en pago, como paso previo a analizar el hecho imponible del ITPAJD, en su modalidad TPO, así como la base imponible, magnitud ésta sobre la que, precisamente, surge la discrepancia esencial entre las partes.

2. Todas esas cuestiones han sido abordadas y resueltas por nuestra sentencia núm. 94/2019, de 31 de enero (PROV 2019, 61789), que analiza un recurso prácticamente idéntico deducido también por CAIXABANK, S.A. frente a una sentencia de la Sala de Sevilla que, como la aquí impugnada, consideró que la base imponible del

impuesto está constituida por el importe de la deuda que se extingue como consecuencia de la dación en pago y no, como la recurrente pretende, por el valor de los inmuebles que se entregan al acreedor en pago de aquella deuda pendiente.

Reproducimos, pues, la indicada sentencia, a la que nos remitimos por elementales exigencias de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina.

Decían así los fundamentos de derecho segundo, tercero y cuarto de la sentencia de 31 de enero de 2019 (PROV 2019, 61789), dictada en el recurso de casación núm. 1095/2018.

**"Segundo.** *Naturaleza jurídica y voluntad negocial en la dación en pago.*

A diferencia de lo que ocurre con el pago por cesión de bienes (datio pro solvendo) por el que, de conformidad con el artículo 1175 CC (LEG 1889, 27), el deudor cede sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas y que, salvo pacto en contrario, sólo libera a aquél de responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos (datio pro solvendo), en supuestos como el que subyace en el presente recurso (datio pro soluto), la STS de 23 de septiembre de 2002 (RJ 2002, 7837) enfatiza que para la satisfacción del débito pendiente, el acreedor acepta recibir del deudor determinados bienes de su propiedad, cuyo dominio pleno se le transmite para aplicarlo a la extinción total del crédito, actuando este crédito con igual función que el precio en la compraventa.

No obstante, la STS 643/2009, de 1 de octubre (RJ 2009, 7263) (rec.1025/2005) matiza que aunque se aplican por analogía las normas de la compraventa es claro que no es un contrato de compraventa; en otras palabras, "se aplica la normativa de la compraventa como analogía iuris, lo que no significa que todos los artículos deban aplicarse con exactitud, sino que son instituciones diferentes y permiten situaciones distintas".

De este modo, desde la perspectiva de la jurisprudencia (por todas, la citada STS 643/2009 (RJ 2009, 7263)) la dación en pago o *datio in solutum* es una forma subrogada del cumplimiento de las obligaciones y consiste en el acuerdo, como negocio jurídico bilateral, de que se cumpla la obligación mediante una prestación distinta de la inicialmente prevista -*aliud pro alio*- (STS 4-10-89 (RJ 1989, 6881)).

Aunque respecto de su naturaleza jurídica se han adoptado distintas posturas a lo largo del tiempo (desde novación por cambio de objeto a contrato de compraventa) interesa destacar que se trata de un negocio jurídico al que, en aras del principio de autonomía de la voluntad - ex artículo 1255 CC-, pueden acudir las partes como forma especial (subrogado) del pago.

En el presente caso no se suscitan dudas sobre la circunstancia de que el deudor hipotecario convino con Caixabank SA la dación en pago de un inmueble en construcción como forma de cancelar la deuda hipotecaria que mantenían con dicha entidad. No deja margen a la duda la explícita denominación que encabeza la escritura pública de 17 diciembre de 2014 "dación en pago de deudas y cancelación de hipotecas", por cuya virtud se produce la transmisión y entrega en favor de Caixabank S.A, en pago de la deuda derivada del préstamo hipotecario, de una vivienda unifamiliar adosada número 99, tipo 1 que se construía sobre la parcela identificada del Plan Parcial de Ordenación del sector polígono 4.2, término municipal de Aznalcázar, manzana 1.3.

La lectura de esa escritura arroja la concurrencia de los requisitos que, habitualmente, la jurisprudencia reclama en el negocio jurídico de la dación en pago, esto es, la cesión del dominio pleno en concepto de pago de la deuda, el consentimiento del acreedor para la realización de una prestación distinta a la que inicialmente se había establecido y la existencia de un crédito líquido que, en este caso, opera como contraprestación a la entrega o adjudicación del bien con la finalidad de extinguirlo.

En ningún momento cabe inferir de dicha escritura la tesis que como frontispicio argumental esgrime la recurrente en casación sobre la base de la disgregación de dicho negocio jurídico, es decir, la existencia, por un lado, de una donación (representada por el beneficio que comporta para el deudor hipotecario la condonación de deuda) y, por otro lado, el negocio jurídico oneroso de transmisión del inmueble como pago de la prestación primigenia acordada por el acreedor.

Nada de esto ocurre, como decimos, en la expresada escritura, cuya lectura nos sitúa en un escenario mucho más sencillo, al producirse simplemente la dación en pago de un bien inmueble por parte del deudor para extinguir la deuda hipotecaria que mantenía con la recurrente. Esa fue la verdadera voluntad de negocio de las partes que, desde luego, debe tenerse en consideración a los efectos de indagar la perspectiva fiscal de dicha dación en pago.

Por tanto, sugerir ahora que, en realidad, el negocio jurídico respondía a una doble causa - un componente oneroso (la entrega del bien por parte del deudor en función de la prestación primigenia acordada por el acreedor) y un componente gratuito (la condonación parcial y tácita de la deuda)- es obviar que para el art.1274 CC en los contratos onerosos - y el aquí analizado lo es- se entiende por causa, para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte. Por tanto, mantener la tesis de la recurrente supondría disgregar la operación de la dación en pago prescindiendo de la causa última que la justifica.

Aunque en el siguiente fundamento de derecho abordaremos esta cuestión desde la perspectiva del TRITPAJD, la consulta V1792-17 de 10 de julio de 2017 (PROV 2017, 262218), aducida en el escrito de interposición del recurso, contradice frontalmente la propia argumentación de la recurrente en este punto. Dice así la DGT "En primer lugar, cabe indicar que el consultante se refiere a una "transmisión gratuita por dación en pago", pero en esto se equivoca, pues la dación en pago no puede ser nunca gratuita. Es decir, o la dación de la vivienda es sin contraprestación, a cambio de nada, en cuyo caso sí se trataría de una dación gratuita (sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como donación), o es en pago de algo, en cuyo caso ya no es gratuita, sino onerosa, precisamente porque tiene un "onus" (carga). En este caso, evidentemente es de éstas últimas, pues la dación de la vivienda lo será en pago de la deuda derivada del préstamo abonado íntegramente por el consultante, pero que ha servido para que la sociedad consultante pagara el precio fijado en la subasta. Al ser onerosa, el impuesto aplicable a la transmisión será el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

Finalmente, una definición de la dación en pago -si bien referida al supuesto de la vivienda habitual- se encuentra en el "Anexo" Código de Buenas Prácticas para la reestructuración viable de las deudas con garantía hipotecaria sobre la vivienda habitual, en el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo (RCL 2012, 315), de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos ("BOE" núm. 60, de 10 de marzo de 2012) en cuya virtud la dación en pago de la vivienda habitual es una de las medidas sustitutivas de la ejecución hipotecaria y "supondrá la cancelación total de la deuda garantizada con hipoteca y de las responsabilidades personales del deudor y de terceros frente a la entidad por razón de la misma deuda."

**Tercero.** *La dación en pago como hecho imponible específico del ITPAJD, en su modalidad TPO.*

Nuestra sentencia de 5 diciembre 1998 (RJ 1998, 9513) (rec. 609/1995) abordó el análisis del hecho imponible al que se refiere el artículo 7.2 A) TRITPAJD, con ocasión de la impugnación de determinados preceptos del Reglamento General del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 19 [sic] de mayo (RCL 1995, 1816):

"Nuestro ordenamiento ha distinguido siempre tres negocios jurídicos completamente diferenciados: la adjudicación de uno o más bienes (al acreedor) en pago de deudas, la adjudicación (a un tercero) para pago de deudas, y por último la adjudicación (también a un tercero) para que asuma la deuda, y se erija en deudor frente al acreedor, con consentimiento expreso de éste, sin que haya novación. [...]"

Las tres figuras constituyeron hechos imponibles en el Texto Refundido de 6 de abril de 1967, pero la tercera, la asunción de deuda, desapareció como hecho imponible en el Texto aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre (RCL 1981, 275, 651). [...]"

En la vigente Ley del Impuesto, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849) EDL 1993/17918, el artículo 7, al establecer los distintos hechos imponibles, en su apartado 2, letra A ), mantiene la misma línea al recoger solamente "las adjudicaciones en pago y para pago de deudas", omitiendo toda referencia a las adjudicaciones para asunciones de deuda".

Sobre la base de esta triple distinción, la sentencia de 5 diciembre 1998 (RJ 1998, 9513) (rec. 609/1995) anuló el artículo 29 de ese Reglamento ("en las adjudicaciones expresas de bienes y derechos que se realicen en pago de la asunción por el adjudicatario de una deuda del adjudicante se exigirá el impuesto por el concepto de adjudicación en pago de deudas") al apreciar el carácter ultra vires en esa disposición reglamentaria por contravenir el principio de reserva de ley, si bien, con posterioridad, la Ley 55/1999, de 29 de diciembre (RCL 1999, 3245y RCL 2000, 606) , de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, consideró como transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto "las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas".

Esta sentencia ilustra con claridad la circunstancia de que la dación en pago tiene un tratamiento específico desde el punto de vista del hecho imponible en el apartado segundo del artículo 7 TRITPAJD, frente a los presupuestos más genéricos que contempla su apartado primero.

En este sentido, de acuerdo con el artículo 7:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

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

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones [...]"

La propia estructura del precepto permite apreciar la especificidad de la dación en pago de deudas (adjudicaciones en pago) como hecho imponible del ITPAJD, en su modalidad TPO, de modo que no resulta necesario indagar si la dación en pago deba incardinarse en el concepto de transmisiones onerosas por actos "inter vivos" o en la constitución de derechos reales, etc. (supuestos a los que se refiere el apartado primero artículo 7) sino que -como mantenemos-, tiene un reconocimiento propio y específico a efectos de la liquidación y del pago del impuesto.

En línea con lo expresado en el fundamento anterior, en el presente caso el hecho imponible se ha generado, precisamente, por la dación en pago estipulada en la escritura de 16 diciembre 2014 que, desde luego, perseguía una finalidad concreta, extinguir la deuda derivada del préstamo hipotecario que, como ha quedado expresado, ascendía a 137.224,75€.

De este modo, la transmisión del inmueble no puede desligarse del elemento teleológico de pago de la deuda hipotecaria, finalidad unitaria a la que respondía el consentimiento de las partes.

**Cuarto.** *La determinación de la base imponible en la dación de pago.*

Como se ha dicho, en este aspecto concreto reside el conflicto jurídico entre las partes, cuya clarificación debe determinar la resolución del recurso de casación en uno u otro sentido, a los efectos del artículo 93 LJCA (RCL 1998, 1741).

De acuerdo con el artículo 10 TRITPAJD, en la redacción vigente a 17 de diciembre 2014, fecha de la escritura de dación de pago y, por tanto, del devengo (49.1.a TRITPAJD):



"1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:

- a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

- b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.
- c) Las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses.
- d) Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.
- e) En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado

período temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

- f) La base imponible de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.
- g) En las transmisiones de valores que se negocien en un mercado secundario oficial, el valor de cotización del día en que tenga lugar la adquisición o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubiesen negociado, dentro del trimestre inmediato precedente.
- h) En las actas de notoriedad que se autoricen para inscripción de aguas destinadas al riego, tanto en el Registro de la Propiedad como en los Administrativos, servirá de base la capitalización al 16 por 100 de la riqueza imponible asignada a las tierras que con tales aguas se benefician.
- i) En los contratos de aparcería de fincas rústicas, servirá de base el 3 por 100 del valor catastral asignado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato.
- j) En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido, el capital de la obligación o valor de la cosa depositada. En las cuentas de crédito, el que realmente hubiese utilizado el prestatario. En los préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis, se observará lo dispuesto en el párrafo c) de este artículo."

La estructura del precepto distingue nítidamente una regla general (contenida en su apartado primero) de una serie de reglas especiales (las de su apartado segundo) que, a los efectos de la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, pretenden reflejar la magnitud económica de instituciones jurídicas tan variadas como el usufructo temporal, los derechos reales de uso y habitación, las hipotecas, prendas y anticresis, los arrendamientos, las pensiones...etc.

Pues bien, ni en 2014 ni a la fecha de esta sentencia, el artículo 10 TRITPAJD recogía una previsión explícita con relación a la dación en pago. Sin embargo, dicha circunstancia no debe conducir -como parece mantener la entidad recurrente- a la aplicación automática sin matices de la regla general, contenida en el apartado primero del precepto.

A ello se opone una elemental idea de coherencia interna que debe regir el conjunto del sistema tributario y también cada figura impositiva, en este caso, el ITPAJD, en su modalidad TPO, en cuyo marco no debe olvidarse que el negocio jurídico gravado no consiste en la mera transmisión onerosa del inmueble en cuestión pues, como ha quedado expresado, primero, la voluntad negocial de las partes responde a una verdadera dación de pago con la finalidad de extinguir la deuda hipotecaria a cambio de la transmisión del inmueble y, en segundo lugar, porque, en sintonía con lo que se acaba de decir, el propio TRITPAJD contempla un hecho imponible específico en el que encaja, precisamente, la adjudicación en pago prevista en el artículo 7.2 A) TRITPAJD.

Por el contrario, consideramos que la base imponible del ITPAJD, en su modalidad TPO, debe venir determinada por el importe de la deuda hipotecada extinguida como consecuencia de la dación en pago, al ser superior, en el presente caso -como contraprestación pactada-, al valor del inmueble transmitido.

En nuestra opinión, varias son las líneas argumentales que, con carácter principal, avalan esta conclusión y que discurren sobre la base de relacionar los artículos 10.1 y 46.3 TRITPAJD así como por la necesidad de mantener la coherencia de nuestro sistema tributario, a tenor de la proyección fiscal que el negocio jurídico de la dación en pago pudiera comportar -especialmente, con relación al deudor hipotecario- y sin que, a estos efectos, las consultas vinculantes a las que se refieren Caixabak desvirtúen dicha conclusión. Comencemos por éstas última al haber sido aducidas por la recurrente.

### *1. Las consultas de la Dirección General de Tributos aportadas por Caixabank S.A.*

Las contestaciones o respuestas de la Dirección General de Tributos, aludidas por el recurrente (V0272-14 de 4 de febrero de 2014 (JT 2014, 735); V1792-17 de 10 de julio de 2017 (PROV 2017, 262218); y V3129-18, de 5 de diciembre de 2018 (JT 2019, 124)) no justifican, a nuestro juicio, la aplicación del artículo 10.1 TRITPAJD en el sentido que el mismo propugna con relación a la dación en pago que subyace al presente recurso de casación.

Así, la consulta de la Dirección General de Tributos, V0272-14 (JT 2014, 735) analiza el supuesto planteado por una mercantil que adquirió una finca rústica a otra mercantil cuyo precio iba a ser satisfecho en dos plazos y en el que el pago del segundo plazo quedaba condicionado a la aprobación definitiva de un Plan General de Ordenación Urbana que, finalmente, no fue aprobado, determinando la resolución parcial del contrato con restitución de la parte proporcional de la finca correspondiente al pago no realizado.

Respecto a la base imponible del ITPAJD, en su modalidad de TPO, la respuesta, ciertamente, apunta que "estará constituida por el valor real del bien transmitido, deduciendo únicamente las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas

con prenda o hipoteca". Sin embargo, dicha respuesta viene también matizada al afirmar seguidamente que "dicho valor podrá ser objeto de comprobación administrativa por los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria "lo que, a los efectos que nos ocupan, evoca la posibilidad de aplicar el artículo 46.3 TRITPAJD, que analizaremos a continuación y que, permite llegar a la conclusión contraria a la que mantiene la recurrente.

Por otro lado, la consulta V1792-17 (PROV 2017, 262218) se refiere a un supuesto en el que la sociedad consultante, actualmente propietaria de una vivienda familiar de una persona física, era deudora de esta última por cuanto el pago de la vivienda fue realizado íntegramente con dinero de dicha persona física, la cual pretendía recuperar la propiedad ofreciendo la condonación de la deuda. En definitiva, se trataba de recuperar la propiedad de una vivienda habitual a través de una dación en pago. Ahora bien, sin perjuicio de que la consulta ponga de manifiesto que "la base imponible estará constituida por el valor real de dicha vivienda" no hay que perder de vista que interpreta exclusivamente el artículo 7 TRITPAJD (y no el artículo 10 que se refiere, precisamente, a la base imponible) y el artículo 10 de la Ley 27/2014 (RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341), del Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, la consulta vinculante V3129-18 (JT 2019, 124) , si bien es cierto que se dirigía específicamente a resolver la cuestión nuclear de la base imponible en un supuesto como el que nos ocupa, la respuesta, no obstante, se limita a reproducir la consulta de la Dirección General de Tributos, V0272-14 (JT 2014, 735) que, como ya hemos puesto de manifiesto, no resulta determinante para impedir que, como consecuencia de una comprobación, el valor de referencia que se tome sea -en este caso-, el de la deuda hipotecada que se extingue, a tenor del artículo 46.3 TRITPAJD.

### *2. La comprobación de valores (artículo 46.3 TRITPAJD) y la integración de la base imponible conforme a la realidad jurídica de la dación de pagos*

A tenor del apartado 3 del artículo 46 TRITPAJD, "cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultasen inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible."

La redacción de este apartado deriva de la modificación realizada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (RCL 2008, 2156), por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria ("BOE" núm. 310, de 25 de diciembre de 2008) con la finalidad, según su propia Exposición de Motivos "de introducir una regla de cuantificación del valor de los bienes y derechos

en el procedimiento de comprobación de valores por parte de la Administración consistente en fijar dicho valor, al menos, en el precio o contraprestación de la operación de que se trate, puesto que, como mínimo, alcanza tal valor para las partes."

En definitiva, de esta manera se le dota al TRITPAJD de una regla específica en materia de comprobación de valores -prevista, con carácter general, en el artículo 57 de la (hoy vigente) LGT (RCL 2003, 2945) -, habilitando a la Administración a fijar el valor de los elementos determinantes de la obligación tributaria en esta concreta figura impositiva.

Y, en este sentido, el artículo 46.3 TRITPAJD permite complementar la previsión del artículo 10.1 TRITPAJD que, ciertamente, debe tomarse en consideración para determinar la base imponible en supuestos de adjudicación en pago aunque no, como ha quedado expresado con anterioridad, de manera que se prescinda de la posible comprobación de valores por parte de la Administración.

El examen sosegado del artículo 10 TRITPAJD permite reparar en la circunstancia de que el criterio general para la determinación de la base imponible en transmisiones patrimoniales reside, efectivamente en el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Pero debe insistirse, una vez más, que la dación en pago no responde a una mera transmisión del bien inmueble sino que tiene una finalidad extintiva de la carga hipotecaria que pesa sobre el deudor y que opera como contraprestación de la adjudicación de la finca al acreedor hipotecario.

De esta manera, habrá que convenir que el valor real de dicha operación o negocio jurídico viene determinado, precisamente, por el importe de la deuda hipotecaria a extinguir cuando sea superior al valor del inmueble.

Esta es, en definitiva, la contraprestación que asume la entidad bancaria en contrapartida de la adjudicación en pago del bien inmueble, por lo que, la interpretación conjunta de los artículos 10.1 y 46.3 TRITPAJD justifica, precisamente, lo acontecido en el caso que nos ocupa, pues si Caixabank presentó declaración-liquidación por TPO sobre la base del valor real del inmueble cedido (102.980€), iniciado el procedimiento de gestión tributaria la Administración practicó liquidación, una vez verificado que el importe de la contraprestación era superior (en este caso, 137.224,75€ como capital pendiente de la hipoteca cancelada) pues, en efecto, el mayor valor declarado en la escritura de dación en pago fue el del importe de la deuda a extinguir.

En cualquier caso, no se le escapa a esta Sala que si bien el artículo 46 TRITPAJD es un precepto incluido dentro Título IV "Disposiciones comunes", la inadecuada técnica legislativa de la que adolece dicho Real Decreto legislativo dificulta esta interpretación pues, más adecuado hubiese sido -desde el punto de vista sistemático- introducir una regla específica (una más, entre las muchas que hay) en el artículo 10 TRITPAJD, referida a la base imponible, en sintonía con la consideración

de hecho imponible específico que la dación de pago tienen en el artículo 7.2 A) TRITPAJD.

No parece que dicha circunstancia haya pasado inadvertida para el propio legislador como demuestra el hecho de que en el Anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas 2016/11 (LCEur 2016, 9) 64 y 2017/18 52 y de modificación de diversas normas tributarias (que fue sometido a información pública el pasado 23 octubre 2018) se introduce una modificación en el apartado primero del artículo 10 TRITPAJD en el siguiente sentido "La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en el apartado 2 de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible. Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas [...]."

De esta manera, además de la notable mejora técnica que, desde el punto de vista sistemático, supone reubicar dicha regla en el artículo 10 (relativo a la base imponible) en lugar de en el artículo 46 TRITPAJD, la modificación legislativa proyectada confirma que, en efecto, el espíritu del legislador ha sido siempre el posibilitar la integración de la base imponible mediante la comparación entre diferentes magnitudes sea, por una parte, el valor declarado, el precio o contraprestación pactada o, por otra parte, el valor de mercado o valor real, lo que se traduce, en los supuestos de dación de pagos, en la comparación entre la deuda tributaria extinguida y el valor real del inmueble transmitido.

### *3. El derecho tributario como sistema: el principio de coherencia*

La tesis de la recurrente generaría, además, una serie de consecuencias adversas desde la perspectiva de la coherencia del derecho tributario como sistema.

Al poner de manifiesto Caixabank que se ha producido una condonación tácita y parcial de la deuda hipotecaria que -siguiendo su argumentación-, no debería integrar la base imponible, se suscita la posible existencia de una donación en favor del deudor hipotecario.

De conformidad con el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD, "BOE" núm. 303, de 19 de diciembre de 1987), el hecho imponible viene constituido por la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito

e "intervivos", precepto desarrollado en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1991, 2734), aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre ("BOE" núm. 275, de 16 de noviembre de 1991) que, precisamente, a efectos del impuesto de donaciones considera como un negocio jurídico gratuito e "inter vivos" la condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad.

No obstante, para que pueda conformarse dicho hecho imponible se requiere la concurrencia de todos los requisitos del artículo 618 del Código Civil -como elementos esenciales de la donación-, en particular, el empobrecimiento del donante, el enriquecimiento del donatario y finalmente, la causa de toda donación, es decir, la intención de hacer una liberalidad (animus donandi), que no parece concurrir en el caso que nos ocupa dado que lo pretendido con la dación de pago, como subrogado del cumplimiento de la obligación primigenia, era extinguir la deuda hipotecaria por parte del deudor y asegurarse el cobro de dicha deuda mediante la adjudicación de un inmueble por parte del acreedor.

Por lo demás, la recurrente alude a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, pero debe significarse que el criterio explícito de las consultas vinculantes V1359-13, de 22 de abril de 2013 (PROV 2013, 180757) y V3671-16 de 5 de septiembre 2016 niega la existencia de una donación.

Así, en la primera de las citadas consultas, en un supuesto semejante al aquí enjuiciado, la Dirección General de Tributos analiza la operación en su conjunto, como una única operación y no como dos operaciones diferentes (parte de la deuda a cambio de la vivienda y la otra parte a cambio de nada) y considera que "no es del todo cierto que parte de la deuda pendiente se condone sin recibir nada a cambio, es decir, sin contraprestación" y, por lo tanto, a título lucrativo o de liberalidad. Tras negar la existencia de un animus donandi, explícitamente pone de manifiesto que "la adjudicación de una vivienda en pago de una deuda del transmitente con el adquirente está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por el concepto de adjudicación en pago de deudas, y nunca al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y ello con independencia de que el valor declarado de la vivienda sea inferior a la totalidad de la deuda, siempre que esta queda condonada en su totalidad..."

Por lo tanto, si la dación en pago constituye un negocio jurídico oneroso (debe insistirse, desde la perspectiva de conjunto que, precisamente, es la que rechaza la recurrente), las consecuencias jurídico tributarias que, en abstracto -es decir, con independencia de su situación concreta en este recurso-, generaría en el deudor tributario deben abordarse como una alteración de patrimonio, lo que nos situaría en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o en el Impuesto de Sociedades (IS) según la naturaleza jurídica del deudor hipotecario.

Pues bien, desde la perspectiva del IRPF, la dación en pago de un inmueble podría generar ganancias o pérdidas como contrapartida de la extinción de la deuda hipotecaria. Siempre desde la misma perspectiva de abstracción -debe insistirse, sin entrar a considerar la situación concreta del deudor hipotecario en este caso- aunque sujeta a IRPF, la ganancia patrimonial que se pudiera generar en el deudor hipotecario puede resultar exenta en los términos del art. 33.4.d) Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ("BOE" núm. 285, de 29 de noviembre de 2006), siempre, claro está, que se cumplan los requisitos allí establecidos, entre otros, que se trate de la transmisión de la vivienda habitual del deudor.

Ahora bien, con independencia de que se aplique o no la exención, importa destacar que, el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la dación en pago de un inmueble en cancelación del préstamo hipotecario pendiente se realizará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien que se cede -en este caso el inmueble del deudor- y el valor de transmisión, determinado por el valor de la deuda que se extingue a cambio, conforme resulta del artículo 37.1 LIRPF, relativo a normas específicas de valoración:

"Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:  
h) De la permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio [...]"

Por lo demás, este es el criterio que asume el informe de la Dirección General de Tributos de fecha 10 de mayo de 2012.

Por lo tanto, si a afectos de IRPF (en el caso que no juegue la exención), la ganancia o pérdida patrimonial viene delimitada por la diferencia entre el valor de adquisición de la vivienda y el importe de la deuda cancelada (si es mayor que el valor de mercado de la vivienda en el momento de la dación en pago), la coherencia del sistema tributario refuerza la exégesis de que la base imponible del ITPAJD, en su modalidad de TPO, deba calcularse también sobre el importe de esa misma deuda hipotecaria cancelada.

Para el caso que la dación en pago se realizara por una sociedad mercantil, la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, V4822-16 de 10 de noviembre de 2016 (PROV 2017, 20588) -que alude a la resolución de 1 de marzo de 2013 (RCL 2013, 385), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias- ofrece una perspectiva semejante de la integración de la base imponible en el Impuesto de Sociedades

(artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, "BOE" núm. 288, de 28 de noviembre 2014), por cuanto también el valor del pasivo que se cancela (una deuda hipotecaria) emerge como "contraprestación recibida" y, por ende, como criterio de referencia a tener en cuenta a la hora de calcular la base imponible: "...la entidad consultante contabilizará la baja del inmueble y reconocerá un resultado por diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida, en principio, equivalente al importe del derecho de cobro frente a la sociedad dependiente, y el valor en libros que se da de baja..."

Incluso, por agotar el argumento, desde la perspectiva del IVA también vendrían a regir semejante parámetro, para el caso de que la transmisión del bien inmueble se realizase por una sociedad mercantil, en cuyo caso la dación en pago estaría sujeta, en principio, a IVA, al constituir una entrega de bienes gravada por el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401), del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre de 1992).

Pues bien, en el supuesto de que no concurriese la exención que pudiese derivarse de los artículos 20.1 y 22 de la LIVA o si se produjera la renuncia a la exención en IVA -y sin perjuicio de que a tenor del artículo 80.1.2.e) tercer guión de la LIVA (RCL 1992, 2786), procediese la inversión del sujeto pasivo-, debe tenerse en cuenta que, a efectos de la base imponible, de conformidad con el artículo 78 de la LIVA habría que contemplar el importe total de la contraprestación, es decir, el importe de la deuda hipotecaria extinguida, que constituye, precisamente, la contraprestación de la adjudicación en pago del inmueble al acreedor hipotecario.

En definitiva, si desde la perspectiva del IRPF, del IS y del IVA, nuestro derecho tributario toma en consideración el negocio jurídico de la dación en pago como un negocio global en el que la adjudicación del inmueble al acreedor constituye la contraprestación de la extinción de la deuda hipotecaria, la misma conclusión debería obtenerse desde la perspectiva del ITPyAJD.

#### 4. El principio de capacidad económica

Caixabak SA considera que el criterio de la sentencia vulnera el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836) (capacidad económica) por cuanto se estaría obligando al adquirente del inmueble a tributar por un importe superior al valor real del bien entregado y que, en consecuencia, no tendría correlación con la capacidad económica puesta de manifiesto en la adquisición.

Es evidente que el principio de capacidad económica inspira y ordena la totalidad del sistema tributario (SSTC 19/1987, de 17 de febrero (RTC 1987, 19), y 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182)) prohibiendo que, efectivamente, se graven hechos que no constituyan una manifestación de riqueza, lo que a su vez comporta la obligación del legislador de determinar con precisión aquellas situaciones (SSTC 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981, 27), y 150/1990, de 4 de octubre

(RTC 1990, 150)) que pongan de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

El argumento de la parte recurrente se sustenta, nuevamente, en el error de considerar que el objeto de la dación en pago consiste exclusivamente en la transmisión del bien inmueble, olvidándose que estamos ante un negocio jurídico que debe contemplarse en su conjunto y que persigue, precisamente, la extinción de la deuda tributaria.

Obviamente, la extinción de la deuda comporta un innegable beneficio para la recurrente y, en consecuencia, constituye una clara manifestación de su capacidad económica que, de esta manera, opera como medida del impuesto.

Cabe añadir que no es descartable que, en algunos casos, la dación en pago pudiera responder a otro tipo de variables, es decir, que para extinguir la deuda hipotecaria el deudor cediese en pago de la deuda hipotecaria, un inmueble cuyo valor real supere el de aquella. Dicho escenario, ciertamente extraño, podría venir esbozado en situaciones en las que, por comodidad, por premura en la necesidad de extinguir la deuda o para evitar situaciones varias de conflicto (por ejemplo con otros acreedores), deudor hipotecario y entidad bancaria acudan a una dación en pago para la extinción de la deuda.

Pues bien, de seguir el argumento que esgrime Caixabank, en aquellos supuestos se produciría un beneficio para el acreedor hipotecario por cuanto adquiriría un inmueble por un valor superior al de la deuda extinguida, lo que plantearía algunas de las cuestiones que han sido tratados con anterioridad, si bien desde la perspectiva inversa. No obstante, la consideración de la dación en pago como negocio jurídico unitario así como la interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD permitirían llegar, precisamente, a la necesidad de integrar la base imponible del ITPyAJD en su modalidad de TPO, atendiendo a la contraprestación pactada, determinada también por el mayor valor de lo declarado por las partes. Por tanto, se evitan así situaciones contrarias a la capacidad económica, operando dichos preceptos como verdaderos mecanismos para su garantía, sobre la base de la finalidad de la dación en pago.

También alega Caixabak SA que, si hubiese optado por el procedimiento de ejecución hipotecaria, la base imponible del impuesto se correspondería con el valor resultante del proceso de enajenación y ello con independencia del préstamo pendiente. De este modo, parece sugerir que la tesis de la Administración no propicia el mecanismo de la dación en pago.

Frente a ello, debemos significar que el favorecimiento fiscal de determinadas transacciones o negocios jurídicos corresponde exclusivamente al legislador.

Dicho lo anterior, conviene recordar que, en aquellos supuestos en los que se cumplan requisitos del Real Decreto-Ley 6/2012 de 9 de Marzo de 2012 (RCL 2012, 315), la dación en pago no constituye una opción para la entidad crediticia al estar obligada a aceptarla. Obviamente,

fuera de estos supuestos, serán múltiples las circunstancias y condicionamientos que deban tenerse en consideración a los efectos de acordar la dación en pago, cuya materialización dependerá, en gran medida, por supuesto de la situación en la que se encuentre el deudor hipotecario pero también de la política financiera del acreedor hipotecario y, sobre todo, de la sensibilidad social que pueda mostrar a los efectos de aplicar un negocio jurídico, reivindicado prácticamente por toda la sociedad como un mecanismo ágil y adecuado para la solución de conflictos y, en especial, para evitar supuestos de exclusión social.

**Segundo.** *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en "determinar si, en relación con las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmite o si, por el contrario, la misma ha de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación", con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA (RCL 1998, 1741), procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD, en una dación en pago de uno o varios inmuebles hipotecados al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá

de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien o los bienes inmuebles que se transmiten.

Consecuentemente, procede la desestimación del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de CAIXABANK SA., pues la sentencia recurrida ha resuelto el recurso conforme a la doctrina que se acaba de expresar.

**Tercero. Costas**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

**FALLAMOS**

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

*Primero.* Fijar los criterios interpretativos expresados en el segundo fundamento de derecho de esta sentencia.

*Segundo.* Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 2774/2017, interpuesto por la representación procesal de CAIXABANK S.A., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 2 de marzo de 2017 (PROV 2017, 100896), dictada en el procedimiento ordinario núm. 74/2016 sobre liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados "ITPAJD", modalidad transmisiones patrimoniales onerosas "ITPO" derivada de una operación de dación en pago.

*Tercero.* No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## TRIBUTOS MUNICIPALES

### TRIBUNAL SUPREMO..... 32

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

*Carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía. Sentencia de 13 de febrero de 2018 . . . . . 32*

*Prueba de la inexistencia de aumento de valor del terreno. Sentencia de 12 de febrero de 2018 . . . . . 39*

## TRIBUNAL SUPREMO

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

*Carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía. Sentencia de 13 de febrero de 2018*

De la exégesis de la regulación legal del IIVTNU -en particular, de los artículos 104.1, 107.1, 107.2 a), y 110.4 del TRLHL-, a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017, se infiere inequívocamente que la que se expulsa completamente del ordenamiento jurídico es la presunción iuris et de iure de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido (que en todo caso debía ser objeto de tributación), no la presunción iuris tantum de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor.

De conformidad con los artículos 105.1 y 106.1 de la LGT, y 217.7 y 385.2 de la LEC, corresponde al obligado tributario que alegue que no ha existido plusvalía probar la inexistencia del hecho que se presume ex artículos 104.1, 107.1, 107.2 a) del TRLHL, a saber, que el precio de transmisión del terreno fue superior al de adquisición del bien y, en consecuencia, que ha existido una plusvalía en la enajenación de inmueble susceptible de gravamen.

La carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el sujeto pasivo del impuesto con independencia de que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU por el procedimiento iniciado mediante declaración (artículos 128 a 130 de la LGT) o por el sistema de autoliquidación (artículo 120 LGT), en la medida en que para la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, y sendas actuaciones corresponden por igual al obligado tributario se gestione el tributo por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.*

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por la representación procesal de la entidad BAMAN, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso acudir a la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952), pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), sentencia que, como enseguida veremos, sin duda resuelve la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión de este recurso, pero no ofrece una respuesta argumentada, acabada, de la misma -simplemente, porque no era la cuestión principal traída al proceso-, razón por la cual no resultaría suficiente, en orden a ofrecer la tutela judicial efectiva que nos reclama el artículo 24.1 CE (RCL 1978, 2836), hacer una mera remisión a sus fundamentos jurídicos (en particular, al FJ 5º).

Concretamente, según el auto de admisión de 11 de diciembre de 2017 (RJ 2017, 5928) dictado por la Sección Primera de esta Sala, la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación es la siguiente:

"Determinar si, en los casos en los que los órganos judiciales optaron por la interpretación de la legalidad ordinaria sin planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de la normativa reguladora del tributo, resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al sujeto pasivo, cuando alegue una minusvalía, aportar la prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión fue inferior al de la adquisición del bien".

Aunque el citado auto de admisión circunscribe la cuestión casacional a aquellos supuestos en que los órganos judiciales interpretaron la normativa reguladora del IIVTNU, no planteando cuestión de inconstitucionalidad contra la misma (lo cierto es que la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona pudo hacerlo, pero no así la sentencia (PROV 2017, 266375) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña impugnada en esta sede, porque es posterior a la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), que cita), y, como hemos expresado en los Antecedentes, identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 104.1 y 109 del TRLHL (RCL 2004, 602, 670) -que regulan, respectivamente, la naturaleza y hecho imponible del IIVTNU, y el devengo del mismo-, es evidente que el interrogante que, en definitiva, nos suscita el referido auto es de índole netamente probatoria y, por tanto, encuadrable



en los artículos 105 y siguientes de la LGT (RCL 2003, 2945), a saber: si producida la transmisión de un inmueble de naturaleza urbana, compete a la Administración la prueba de la realización del hecho imponible del IIVTNU o, por el contrario, corresponde al obligado tributario -si estimara que no concurre el presupuesto del artículo 104.1 TRLHL- acreditar que no se ha puesto de manifiesto ningún aumento del valor del terreno con la operación.

Como hemos adelantado, la citada incógnita fue despejada en nuestra sentencia de 9 de julio de 2017(sic), pero, porque no era el tema central objeto de debate, no exhaustivamente argumentada. Desde luego, no dimos explícita respuesta a la tesis que se nos pide que declaremos como correcta en el escrito de interposición del recurso de casación, a saber: que es la Administración local la que tiene la carga de probar que se ha realizado el hecho imponible del IIVTNU cuando el obligado tributario ha presentado una declaración tributaria (artículo 119 LGT) y no una autoliquidación (artículo 120 LGT).

Efectivamente, como hemos expuesto en los Antecedentes, la mercantil BAMAN defiende que en las declaraciones no es el obligado tributario quien debe "determinar si ha realizado o no el hecho imponible del tributo ni proceder a la determinación de la deuda tributaria", sino que corresponde a la Administración "acreditar la realización del hecho imponible, es decir, acreditar la existencia del incremento del valor del bien para que se entienda producido el hecho imponible y, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, así como su posterior cuantificación de la deuda tributaria". Y sostiene que su tesis se desprende del artículo 105.1 LGT, así como de nuestra sentencia núm. 1886/2016, de 20 de julio de 2016 (RJ 2016, 4492), dictada en el recurso 1588/2015, y que el criterio mantenido por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona y por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña hace "recaer en el sujeto pasivo la acreditación de un hecho negativo, como e[s] la no realización del hecho imponible, invirtiendo con ello la carga de la prueba", lo que, según la sentencia que acabamos de citar, comportaría una "probatio diabólica".

Por contra, el ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà sostiene que la tesis de la entidad recurrente establece una excepción al principio general establecido en los artículos 105 LGT y 217.2 LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892); que defender que la carga de la prueba sea diferente según estemos ante declaraciones o autoliquidaciones genera situaciones de desigualdad entre los contribuyentes, así como numerosos pleitos con un efecto multiplicador en la anulación de liquidaciones del IIVTNU, causando graves daños a la Hacienda Pública, y supone que la fijación de la concurrencia de un elemento esencial como es el hecho imponible dependería "de la forma de declaración y de la distinta atribución de la carga de la prueba", con la consiguiente vulneración de los principios de seguridad jurídica y reserva de ley; que en la carga de la prueba se han de tener en cuenta los principios

de normalidad y de disponibilidad o mayor facilidad de la prueba recogido en el artículo 217.7 LEC, y que en el IIVTNU el obligado tributario tiene fácil acreditar que con la transmisión del terreno se ha puesto de manifiesto una disminución del valor del mismo, mientras que sería una "prueba diabólica" exigir a la Administración que acredite un incremento del valor del inmueble; y, en fin, que la Proposición de Ley presentada el 9 de marzo de 2018 en el Congreso de los Diputados, sitúa la carga de la prueba en el obligado tributario.

La sentencia (PROV 2017, 266375) del Tribunal Superior de Justicia impugnada en casación, partiendo de que si no ha existido incremento de valor del terreno no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (artículo 104.1 TRLHL) y, por tanto, éste no podrá exigirse, y aceptando -aunque sin llegar a explicitarlo- que la prueba en este ámbito corresponde en todo caso al obligado tributario, asumiendo las conclusiones alcanzadas por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona, no considera debidamente acreditada por BAMAN la inexistencia de incremento de valor del inmueble.

La sentencia (PROV 2017, 266375) recurrida en esta sede, pues, no trata explícitamente del tema de la carga de la prueba en el IIVTNU. El auto de admisión del recurso plantea como cuestión a resolver por esta Sección la de si resulta procedente atribuir a la Administración la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible o, por el contrario, le corresponde al obligado tributario, cuando alegue una minusvalía, proporcionar la prueba "suficiente" que permita concluir que el precio de la transmisión no fue superior (aunque dice "fue inferior", debemos entender "inferior o igual") al de la adquisición del bien; cuestión que ya ha sido resuelta, aunque no holgadamente explicada, por nuestra sentencia, ya citada, de 9 de julio de 2018. Y la entidad recurrente nos solicita que establezcamos como doctrina que cuando se trata de declaraciones tributarias -y no de liquidaciones- la prueba de la realización del hecho imponible del IIVTNU corresponde siempre a la Administración; cuestión sobre la que no nos hemos pronunciado expresamente, pero que también debemos entender resuelta por la sentencia de esta Sala y Sección de 17 de julio de 2018 (RJ 2018, 3405), dictada en el recurso de casación núm. 5664/2017, en la medida en que el acto administrativo en última instancia recurrido es una liquidación del IIVTNU, practicada tras la oportuna declaración del sujeto pasivo, y se remite in toto a la mencionada sentencia de 9 de julio de 2018.

En esta tesitura, parece necesario o, cuando menos, oportuno, dar respuesta a la cuestión casacional objetiva, así como a la tesis que plantea la entidad recurrente, sin hacer una mera remisión a nuestros pronunciamientos anteriores.

**Segundo.** *La norma contenida en el artículo 105.1 LGT (RCL 2003, 2945) y nuestra doctrina consolidada en relación*

*con la carga de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos.*

Son, pues, dos las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos en esta sede: en primer lugar, y fundamentalmente, si corresponde al obligado tributario acreditar la inexistencia de incremento de valor del terrenos en los casos de transmisión de un inmueble de naturaleza urbana, o es la Administración local quien tiene la carga de probar en todo caso que se ha producido una plusvalía con la operación; y, en segundo término, si deben establecerse diferencias en la carga de la prueba dependiendo de la forma concreta en la que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU (esto es, mediante el sistema de autoliquidación, o de declaración del obligado tributario seguida de un acto de liquidación dictado por la Administración).

Para resolver la primera cuestión debemos partir una vez más -así lo hicimos también en la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952), pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017 (ES: TS:2018:2499)- de la previsión contenida en el artículo 105.1 LGT y, como no podía ser de otra forma, de la doctrina que en relación con la carga de la prueba en la aplicación de los tributos ha venido sentando reiteradamente esta Sala, y que recuerda repetidamente la entidad recurrente en el recurso de casación interpuesto. Ahora bien -y lo adelantamos ya-, ni aquella previsión legal ni nuestra doctrina consolidada permiten en sí mismas -o, lo que es igual, aisladamente consideradas- dar respuesta a la cuestión casacional objetiva que suscita el recurso planteado. A estos efectos, hay que tomar en consideración la regulación del IIVTNU establecida en el TRLHL (RCL 2004, 602, 670) - en particular, en los artículos 104.1, 107.1, 107.2 a), y 110.4 TRLHL- y, lo que es más relevante, los términos concretos en los que ha de interpretarse y aplicarse esta regulación legal tras las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), cuya exégesis nos encargamos de efectuar en nuestra Sentencia de 9 de julio de 2018.

El artículo 105.1 LGT establece expresamente que en "los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Determina, pues, que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la pretensión de cada parte corresponde a la parte que sostiene dicha pretensión, afirmación de principio que, tal y como recuerda la entidad recurrente, se ha venido interpretando por esta Sala de la siguiente forma: el artículo 114.1 de la derogada LGT de 1963 (RCL 1963, 2490), cuyo tenor literal era muy similar al del vigente artículo 105.1 LGT, "es un "precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración", de manera que es a la Inspección de los Tributos a la que corresponde probar "los hechos en que descansa la liquidación impugnada", "sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos", "convirtiendo aquella en una probatio diabolica referida

a hechos negativos" [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (RJ 2000, 2792) (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (RJ 2003, 2713) (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo; de 5 de julio de 2007 (RJ 2007, 6625) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (RJ 2008, 728) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; de 12 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 7885) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1]. En este sentido, hemos señalado que "[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas". Tratándose -hemos dicho- "de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc. [Sentencia de 23 de enero de 2008 (RJ 2008, 1119) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (RJ 2009, 1553) (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 9310) (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto;

de 9 de octubre de 2008 (RJ 2008, 7773) (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto de 15 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 920) (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3; de 15 de mayo de 2009 (RJ 2009, 5451) (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1] "[sentencia de 25 de junio de 2009 (RJ 2009, 5880), FD Sexto (rec. cas. núm. 9180/2003) (ES: TS:2009:5841); y, en idénticos o parecidos términos, entre otras muchas, posteriormente, sentencias de 16 de junio de 2011 (RJ 2011, 5406) , FD Tercero (rec. cas. núm. 4029/2008) (ES: TS:2011:4517); de 13 de octubre de 2011 (RJ 2012, 3432), FD Tercero (rec. cas. núm. 2283/2008) (ES: TS:2011:7229); de 2 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3740), FD Tercero (rec. cas. núm. 686/2009) (ES: TS:2012:859); de 5 de julio de 2012 (RJ 2012, 7738), FD Sexto (rec. cas. núm. 2627/2009) (ES: TS:2012:5617); de 24 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1755), FD Segundo (rec. cas. núm. 1028/2011) (ES: TS:2014:1195); o, en fin, de 12 de febrero de 2015 (RJ 2015, 789), FD Quinto (rec. cas. núm. 2859/2013) (ES: TS:2015:527)].

En aplicación de esta doctrina entiende la mercantil BAMAN en el recurso de casación interpuesto que "no corresponde al sujeto pasivo probar que no ha existido incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana entre la adquisición y la transmisión, sino que es la Administración que recauda la que debe probar su concurrencia"; y ello (1) por cuanto que es a la Administración a la que corresponde "acreditar la realización del hecho imponible, es decir, acreditar la existencia del incremento del valor del bien para que se entienda producido el hecho imponible y, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, así como su posterior cuantificación de la deuda tributaria", y (2) "dado que con la sentencia del Tribunal Constitucional -afirma, asimismo, la entidad recurrente en relación con la STC 59/2017 - ha desaparecido la presunción de existencia de incremento en todos los casos, tal y como venía aplicándose hasta la declaración de inconstitucionalidad".

**Tercero.** *La interpretación del hecho imponible del IIVTNU a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59): la existencia de una presunción iuris tantum de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido por el obligado tributario.*

Para dar respuesta a estas alegaciones de la parte recurrente debemos recordar -aunque sea en apretada síntesis- la interpretación que de la STC 59/2017 -y, concretamente, del alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad que en ella se contenían- efectuamos en nuestra Sentencia de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952), interpretación que, como hemos adelantado anteriormente, resulta esencial para dar respuesta a la cuestión casacional objetiva que suscita el recurso de casación interpuesto. En lo que aquí interesa la doctrina que sentamos en este pronunciamiento bien podría

sintetizarse en las tres aseveraciones siguientes: (1) el artículo 110.4 TRLHL (RCL 2004, 602, 670) se había declarado por el máximo intérprete de nuestra Constitución inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señalaba la STC 59/2017, "no permit[ía] acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[edía] a los sujetos pasivos que pu[dieran] acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 7 , y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 5)" (Sentencia de 9 de julio de 2018, FFDD Cuarto.2 y Séptimo); (2) la nulidad total de ese precepto posibilitaba prueba -en concreto, que los obligados tributarios pudieran probar- de la inexistencia de un aumento del valor del terreno transmitido ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilitaba la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (Sentencia de 9 de julio de 2018, FFDD Quinto y Séptimo); y (3) los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, relativos a la cuantificación de la base imponible del IIVTNU, a tenor de la interpretación que debía darse al fallo y fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecían exclusivamente de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. Concretamente, eran constitucionales y seguían resultando plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no hubiera logrado acreditar "que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836) " (Sentencia de 9 de julio de 2018, FD Séptimo).

Así pues, pese a lo que aduce la mercantil recurrente -y es sobre este punto sobre el que nos interesa poner el acento-, la que desaparece tras la STC 59/2017 es la norma, contenida en el artículo 110.4 TRLHL, que impedía al sujeto pasivo del impuesto probar -y le impedía hacerlo en todo caso- la inexistencia de plusvalía en la enajenación del terreno de naturaleza urbana, no la presunción de existencia de incremento de valor del terreno transmitido que está en la base de la definición misma del hecho imponible del IIVTNU. En efecto, del artículo 104.1 TRLHL -precepto al que no alcanzan las declaraciones de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 -, que regula el hecho imponible, en virtud del cual el IIVTNU "es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos", así como del artículo 107.1 y 2.a) del TRLHL, que establece una fórmula objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto, se infiere la presunción de incremento

de valor del terreno cuando se lleva a cabo la transmisión onerosa del mismo, presunción que tras la STC 59/2017 admite prueba en contrario. En otras palabras, de la exégesis de la regulación legal del IIVTNU -en particular, de los artículos 104.1, 107.1, 107.2 a), y 110.4 de la TRLHL-, a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017, se infiere inequívocamente que la que se expulsa completamente del ordenamiento jurídico es la presunción *iuris et de iure* de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido (que en todo caso debía ser objeto de tributación), no la presunción *iuris tantum* de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor y cuya destrucción, en aplicación de nuestra doctrina histórica sobre la carga de la prueba, le corresponde efectuar al obligado tributario.

Acierta, pues, plenamente el ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà cuando sostiene en su escrito de oposición al recurso de casación interpuesto que "la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor en la fecha del devengo del IIVTNU debe mantenerse en la forma que prevé la legislación de haciendas locales (...) en el sentido de que estamos ante una ficción legal que ha dejado de considerarse una presunción *iuris et de iure* para ser entendida como presunción *iuris tantum*, con la consiguiente posibilidad de desvirtuarse por parte de quien alega la inexistencia de incremento de valor entre el momento del devengo y la transmisión anterior del bien" (pág. 5 del escrito de oposición).

**Cuarto.** *Corresponde al obligado tributario -y no a la Administradora local- enervar la presunción legal de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido (de conformidad, específicamente, con los artículos 106.1 LGT (RCL 2003, 2945) y 385.2 LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892)).*

Sentado que en el TRLHL (RCL 2004, 602, 670) pervive una presunción *iuris tantum* de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana transmitido, corresponde al sujeto pasivo que alegue que no ha existido dicha plusvalía aportar prueba suficiente que permita concluir que el precio de la transmisión no fue superior al de adquisición del bien.

A esta inversión de la carga de la prueba u *onus probandi*, haciéndola recaer sobre la parte a quien perjudica la aplicación de la presunción, se refiere expresamente el artículo 385.2 LEC, texto legal al que en el ámbito tributario remite específicamente el artículo 106.1 LGT: en los procedimientos tributarios -dispone este último precepto- "serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil (LEG 1889, 27) y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa". Y en el ámbito concreto de las presunciones legales y, en particular, de la prueba en contra, establece expresamente el artículo 385.2 LEC que la prueba "podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del hecho

presunto como a demostrar que no existe, en el caso de que se trate, el enlace que ha de haber entre el hecho que se presume y el hecho probado o admitido que fundamenta la presunción ". A tenor de esta previsión legal corresponde, por tanto, al obligado tributario probar la inexistencia del hecho que se presume ex artículos 104.1, 107.1, 107.2 a) del TRLHL, a saber: que el precio de transmisión del terreno fue superior al de adquisición del bien y, en consecuencia, que ha existido una plusvalía en la enajenación de inmueble susceptible de gravamen.

Que es el sujeto pasivo del impuesto quien tiene el *onus probandi* de la inexistencia de plusvalía es una conclusión a la que también llegó el máximo intérprete de nuestra Constitución en el FJ 5 b) de la STC 59/2017, y esta misma Sección en sus sentencias de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952) y de 17 de julio de 2018 (RJ 2018, 3405), si bien en aquellas ocasiones soslayando la explicación exhaustiva de esta solución (porque -ya lo hemos apuntado- no era la cuestión principal traída al proceso). En efecto, en la línea de lo que aquí acabamos de concluir de forma más argumentada, señalamos en el Fundamento de Derecho Quinto.1 de nuestra sentencia de 8 de julio de 2018 que "[c]orresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido. Y este extremo, no solo se infiere con carácter general del artículo 105.1 LGT, conforme al cual "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", sino que también, y en el ámbito concreto que nos ocupa, ha sido puesto de relieve por el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 5 b) de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), y admitido, incluso, por la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017 (RJ 2017, 5798) (RCA 2672/2017). En el FJ 5 b) de la STC 59/2017 concluye, concretamente, el máximo intérprete de la Constitución, que "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 7, y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 5)."; precisión esta última de la que se infiere inequívocamente que es al sujeto pasivo a quien, en un primer momento, le corresponde probar la inexistencia de plusvalía. Y esta premisa ha sido admitida también en la cuestión casacional que, con posterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, fijó la Sección Primera de esta Sala en el Auto de admisión de 30 de octubre de 2017, citado, en el que, presuponiendo que pesaba "sobre el legalmente considerado como sujeto pasivo la carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor del terreno en la fecha de devengo del IIVTNU", consideró que tenía interés casacional objetivo la determinación de los medios concretos de prueba que debían emplearse para acreditar la concurrencia de esta última circunstancia".

La atribución de la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía al sujeto pasivo del impuesto es la solución

por la que se ha decantado también -así lo ha hecho constar el ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà en su escrito de oposición- el legislador en la Proposición de Ley de fecha 9 de marzo de 2018, presentada en el Congreso de los Diputados por el Grupo Parlamentario Popular, por la que se modifica el TRLHL (publicada en el BOCG-12-B-225-1). En el apartado Primero. Uno del artículo único de esta Proposición de Ley se opta, en particular, por introducir un nuevo supuesto de no sujeción en virtud del cual " no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia ente los valores reales de transmisión y adquisición del terreno ".

Finalmente, y a mayor abundamiento, permite fundamentar asimismo que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido el denominado principio de disponibilidad o mayor facilidad de la prueba recogido en el artículo 217.7 LEC, al que hemos hecho cumplida referencia también en algunos pronunciamientos de esta Sala dictados en materia probatoria [así sucedió, v. gr., en nuestra sentencia de 12 de febrero de 2015 (RJ 2015, 789), FD Quinto (rec. cas. núm. 2859/2013) (ES: TS:2015:527), en la que pusimos de manifiesto que en aquella ocasión era "la parte recurrente la que tenía una mayor facilidad y disponibilidad probatoria para justificar la realidad de la prestación de los servicios por los que se expidieron las facturas y no la Inspección la de su inexistencia (artículo 217.7 de la Ley de Enjuiciamiento Civil)"].

Dispone a este respecto el artículo 217.7 LEC que "el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio ". Aunque esta previsión se refiere específicamente a la carga de la prueba en sede judicial, consideramos que puede trasladarse mutatis mutandis al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, al supuesto que aquí nos ocupa, pues es evidente que es el obligado tributario, y no la Administración, quien a través de los medios indiciarios que apuntamos en el Fundamento de Derecho Quinto de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 -señaladamente, a través de las correspondientes escrituras públicas de compra y venta del terreno; mediante la oportuna prueba pericial; o, en fin, mediante cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido-, tiene mayor facilidad para acreditar que el precio de la transmisión del terreno no fue superior al de su adquisición y, por ende, que no se ha producido el incremento de valor a que se refiere el artículo 104.1 TRLHL.

**Quinto.** *La carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el obligado tributario con independencia de la forma concreta en la que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU (por el procedimiento*

*iniciado mediante declaración o por el sistema de autoliquidación).*

Sentado que corresponde al obligado tributario la prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido, debemos señalar finalmente que, a estos efectos, no existe diferencia alguna entre las dos formas de gestión tributaria del impuesto que establece el artículo 110 TRLHL (RCL 2004, 602, 670), esto es, entre los supuestos en los que el IIVTNU se gestiona por el procedimiento de declaración a que se refieren los artículos 128 a 130 LGT (RCL 2003, 2945) y aquellos otros casos en los que el ayuntamiento de la imposición establece el sistema de autoliquidación para la exacción del tributo.

Tal y como dispone -y lo hace de forma inequívoca- el artículo 128.1 LGT, en la declaración que debe presentar el obligado tributario con la que da comienzo el denominado procedimiento iniciado mediante declaración debe manifestarse "la realización del hecho imponible" y comunicarse "los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria "mediante la práctica de la correspondiente liquidación que ponga fin al procedimiento. Cuando, por el contrario, el tributo se gestiona por el sistema de autoliquidación, de conformidad con el artículo 120 LGT, además de llevar a cabo las dos actuaciones anteriores -esto es, manifestar la realización del hecho imponible y "comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo"-, el contribuyente debe realizar por sí mismo "las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria", actuaciones de aplicación de las normas reguladoras del tributo y de cuantificación de la deuda tributaria que en el procedimiento iniciado mediante declaración corresponde efectuar a la Administración tributaria ex artículo 129.3 LGT.

Pues bien -y he aquí las razones que nos llevan a desestimar la alegación que a este respecto efectúa la mercantil BAMAN en el recurso de casación interpuesto-, en la medida en que para la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable (1) las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, y (2) sendas actuaciones corresponden por igual al obligado tributario con independencia de que tributo se gestione por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación, ninguna diferencia existe -ni puede introducirse- a efectos de la carga de la prueba en el contexto que nos ocupa.

Residenciar, tal y como reclama la parte recurrente, la carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía en la transmisión del terreno, en el sujeto pasivo del impuesto o en la Administración tributaria, dependiendo de que el tributo se configure como un tributo de "contraído previo" o como un tributo autoliquidable, supondría introducir diferencias en materia probatoria carentes de justificación objetiva,

contraviniendo la exigencia constitucional de igualdad que establece el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836).

**Sexto.** *Criterios interpretativos del artículo 104 TRLHL (RCL 2004, 602, 670), en conexión con los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la misma norma, y en relación con las reglas sobre la carga de la prueba recogidas en los artículos 105.1 y 106.1 de la LGT (RCL 2003, 2945), y 217.7 y 385.2 de la LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892).*

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA (RCL 1998, 1741), procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

- 1º) De la exégesis de la regulación legal del IIVTNU -en particular, de los artículos 104.1, 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL-, a la luz de las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), se infiere inequívocamente que la que se expulsa completamente del ordenamiento jurídico es la presunción iuris et de iure de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido (que en todo caso debía ser objeto de tributación), no la presunción iuris tantum de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor.
- 2º) De conformidad con los artículos 105.1 y 106.1 de la LGT, y 217.7 y 385.2 de la LEC, corresponde al obligado tributario que alegue que no ha existido plusvalía probar la inexistencia del hecho que se presume ex artículos 104.1, 107.1, 107.2 a) del TRLHL, a saber, que el precio de transmisión del terreno fue superior al de adquisición del bien y, en consecuencia, que ha existido una plusvalía en la enajenación de inmueble susceptible de gravamen.
- 3º) La carga de la prueba de la inexistencia de plusvalía recae sobre el sujeto pasivo del impuesto con independencia de que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU por el procedimiento iniciado mediante declaración (artículos 128 a 130 de la LGT) o por el sistema de autoliquidación (artículo 120 LGT), en la medida en que (i) para la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable las actuaciones relevantes son las de manifestación de la realización del hecho imponible y de comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria, y (ii) sendas actuaciones corresponden por igual al obligado tributario se gestione el tributo por el procedimiento de declaración o por el sistema de autoliquidación.

**Séptimo.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación deducido por la representación procesal de la entidad BAMAN, pues la resolución judicial recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico, de un lado, (i) al afirmar

explícitamente que si no ha existido, en términos económicos y reales, incremento de valor alguno del terreno de naturaleza urbana, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (artículo 104.1 TRLHL (RCL 2004, 602, 670)), y éste no podrá exigirse, y, de otro lado, (ii) al partir inequívocamente de que la prueba de que no se ha puesto de manifiesto una plusvalía con la transmisión del inmueble corresponde al obligado tributario, aunque el IIVTNU se haya gestionado por el sistema de declaración y no por el de autoliquidación.

Por otra parte, en su escrito de interposición, BAMAN sostiene que los medios de prueba propuestos en el procedimiento "no fueron debidamente valorados por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña", y solicita que "en caso de resolver este Tribunal Supremo -como así ha sucedido- que corresponde al sujeto pasivo acreditar la inexistencia del incremento de valor del bien", nos pronunciemos sobre tales medios de prueba "para fijar jurisprudencia sobre su validez a los efectos de acreditar suficientemente la inexistencia del incremento de valor".

Pero, pese a que entre los medios de prueba que ofreció BAMAN y valoraron tanto el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona como el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, se encuentra uno de los que fijamos expresamente como idóneos por nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952) -las correspondientes escrituras de compra y venta del terreno-, no podríamos alterar la conclusión alcanzada por la sentencia impugnada sin modificar la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia, lo que nos está vetado en casación.

En particular, frente a la alegación de BAMAN en el sentido de que la resolución del Juzgado "considera irrelevante la prueba aportada y que la única prueba válida es la pericial contradictoria", la sentencia impugnada en casación señala que lo que se colige de aquella decisión judicial "es que la juzgadora a quo no ha considerado debidamente acreditada la inexistencia de incremento de valor, a la vista de la prueba de la parte", y que "comparte las conclusiones alcanzadas por la resolución de instancia".

Y respecto de la afirmación de la recurrente de que "el precio declarado en las escrituras no es un valor decidido unilateralmente por las partes, que no tienen relación entre sí", el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña declara como hechos probados los siguientes: "a) la escritura de compraventa de 31-10-2006 se formaliza entre el representante de la Caixa d'Estalvis Layetana como parte vendedora y D. Romualdo, en representación de Baman SL; b) la escritura de compraventa de 30-12-2015, se formaliza entre D. Carlos Jesús D. Romualdo, en representación de Baman SL y D. Carlos Miguel y D. Luis Andrés, en nombre y representación de la adquirente Cusivins SL. c) El poder para pleitos de 20-4-2017, viene otorgado por D. Luis Andrés, en representación de Baman SL".

Hechos que resalta el ayuntamiento de La Bisbal d'Empordà en su escrito de oposición al poner de manifiesto, tras recordar que pese a que "en primera instancia la empresa promotora recurrente tuvo la oportunidad de acreditar la falta de incremento del valor del terreno entre su adquisición y la transmisión final, no se practicó ninguna prueba pericial contradictoria y la documental aportada no resultó suficiente para acreditar el efectivo decremento de valor", que "no resultó suficiente la acreditación de los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión, porque tal como se puso de manifiesto en su día, la relación de parentesco entre los socios representantes de las mercantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, hacía dudar de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a satisfacer "valor real" (pues coincide D. Romualdo como socio y representante de las dos empresas que formalizan la transmisión que origina el devengo, BAMAN SL y CUSIVINS SL como adquirente) y, en todo caso, no se llegó a acreditar que existiera un decremento del valor de los terrenos, porque las valoraciones aportadas de la empresa TINSA, presentaba valoraciones no homogéneas".

**Octavo. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL

1998, 1741), no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

**FALLAMOS**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución (RCL 1978, 2836), esta Sala ha decidido.

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

*Segundo.* Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de BAMAN, S.L., contra la sentencia (PROV 2017, 266375) de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 12 de mayo de 2017, dictada en el recurso de apelación núm. 21/2017, interpuesto contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Girona de fecha 22 de noviembre de 2016, recaída en el procedimiento ordinario núm. 142/20016, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de 2016, sentencia que se confirma.

*Tercero.* No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

## Prueba de la inexistencia de aumento de valor del terreno. Sentencia de 12 de febrero de 2018

El análisis de la documental (escrituras e informe pericial) acredita la minusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión del inmueble, lo que justifica que la misma quede excluida del gravamen del impuesto con la consecuencia de entender procedente la rectificación de la liquidación, al haber sometido indebidamente a gravamen una minusvalía patrimonial, inexpressiva de capacidad económica alguna, en contra de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 y de nuestra doctrina jurisprudencial.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

Como ha quedado expresado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que plantea la parte recurrente en casación consiste en determinar si la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso interpretar cabalmente la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), sentencia que, recogiendo la jurisprudencia sentada en pronunciamientos recientes del propio Tribunal Constitucional en relación

con normas forales de Guipúzcoa y Álava (SSTC 26/2017, de 16 de febrero (RTC 2017, 26), y 37/2017, de 1 de marzo (RTC 2017, 37), respectivamente), declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL (RCL 2004, 602, 670).

A tal efecto, debemos hacer referencia a la reciente sentencia de esta Sala y Sección de 9 de julio último (RJ 2018, 3952), pronunciada en el recurso de casación nº 6226/2017 (ES:TS:2018:2499), en sentido desestimatorio, puesto que en ella se plantean y resuelven cuestiones idénticas en lo sustancial a las que en este recurso de casación han sido

objeto de debate. Sin embargo, en este recurso de casación, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza, a diferencia de lo que decidió, en vía de apelación, la Sala Contencioso-Administrativa del TSJ de Aragón -cuya sentencia constituyó el objeto de impugnación en el recurso de casación aludido (el nº 6226/2017)-, anuló la liquidación impugnada, por considerar que la STC nº 59/2017 (RTC 2017, 59) debía ser interpretada en un sentido expansivo conforme al cual quedaba privada de operatividad la posibilidad misma de mantener el impuesto, esto es, abstracción hecha de que el acto de transmisión del inmueble hubiera puesto de manifiesto un incremento o una minusvalía patrimonial, pues la tesis que se infiere de la sentencia aquí impugnada es la de que tal circunstancia resulta indiferente.

**Segundo.** *Remisión a los razonamientos expresados en la sentencia de esta Sala nº 1163/2018, de 9 de julio (RJ 2018, 3952), que resuelve el recurso de casación nº 6226/2017.*

Atendidas tales consideraciones y, en lo que aquí interesa, la esencial identidad entre este asunto y el que hemos resuelto en la mencionada sentencia de 9 de julio último (RJ 2018, 3952) y en las demás que le siguen en todo -pues los matices incorporados a ella no afectan en absoluto a la doctrina general establecida sobre la permanencia y validez de la Ley cuando se trata de gravar plusvalías o incrementos de valor, sino a cuestiones de carga y valoración de la prueba de la minusvalía-, procede una remisión a lo extensamente razonado en ella como base argumental de lo que debamos decir en esta sentencia, tras lo que será preciso efectuar la respuesta singularizada a la situación particular que el asunto presenta.

Dada la reiteración con que tales argumentos jurídicos han sido expuestos en sentencias precedentes, conocidas pues por el Ayuntamiento aquí recurrente, no estimamos necesaria una reproducción íntegra de la fundamentación de la mencionada sentencia, sino sólo de sus fundamentos cuarto y séptimo, que condensan la doctrina que, interpretando el sentido del fallo de la STC nº 59/2017 (RTC 2017, 59), considera que en ella no se expulsa ni suprime el impuesto que nos ocupa ni hace imposible a todo trance su exacción, sino que supedita la validez del gravamen a que exista una ganancia patrimonial expresiva de capacidad económica.

Dice así nuestra sentencia de 9 de julio último (RJ 2018, 3952):

"...CUARTO.- El alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59): no se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo [artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL (RCL 2004, 602, 670)].

En el fallo de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), se declara -y citamos textualmente- "que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora

de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602), son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor", no, por tanto -podría concluirse tras una primera lectura del fallo-, en aquellos casos en los que se gravan plusvalías realmente existentes, supuestos estos últimos para los que -cabe entender- han quedado en vigor y, por ende, resultan plenamente aplicables los mencionados preceptos.

Como decimos, esta es la interpretación que a priori podría inferirse del fallo. Sin embargo, de un análisis sosegado del texto de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) en el que se tomen en consideración, no solo la literalidad de su fallo o incluso de algún fundamento jurídico aislado [señaladamente, del FJ 5 c), que vienen citando los Tribunales Superiores de Justicia que defienden la imposibilidad de liquidar en la actualidad el IIVTNU], sino también, y fundamentalmente, la verdadera ratio decidendi o, lo que es igual, las razones de fondo que llevaron al Pleno del Tribunal a efectuar la declaración de inconstitucionalidad que interpretamos, pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es total (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos).

*1.- La declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.*

Como es sabido -y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) -, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL un regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), se someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica



o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836) le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, in fine, de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59): "el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales -explicatogan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3 (EDJ 2017/31453))".

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la ratio decidendi de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), carece de sentido -y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE. Y es que -y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que a priori o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial compatible con los dictados del artículo 31.1 CE, sino también la que en su configuración legal concreta resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Así se encargó de puntualizarlo el máximo intérprete de la Constitución en el FJ 3 de STC 26/2017, de 16 de febrero (RTC 2017, 26), y de reiterarlo en la posterior STC 59/2017 (RTC 2017, 59): "es plenamente válida -explicó- la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto" (FJ 3) por el contribuyente.

Y, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta -aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores

precisiones- del pronunciamiento que venimos comentando, el Pleno del Tribunal se encarga de precisar en el FJ 5, que destina a efectuar "una serie de precisiones últimas" sobre el alcance del fallo al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) que el IIVTNU "no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual"; (2) que "[I] o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión"; y (3) que "[d]eben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 7; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 5)" [letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59)].

*2.- La exégesis que consideramos certera del FJ 5: la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLHL (EDL 2004/2992) contenida en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) y la posibilidad que se abre para probar la inexistencia de plusvalía.*

Esto sentado, tenemos que refutar a continuación la interpretación excesivamente literal-y, lo que es más reprochable, asistemática- que algunos Tribunales Superiores de Justicia vienen efectuando de la letra c) del FJ 5 de la STC 59/2017, que les lleva a transformar el que es el entendimiento correcto del fallo de la Sentencia -la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL- en una comprensión errónea del mismo: en particular, a defender la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos y, por derivación, a descartar a radice que, hasta tanto se produzca la reforma legal del IIVTNU, puedan girarse liquidaciones correspondientes al mismo.

Ciertamente, en el FJ 5.c) de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) el Pleno del Tribunal afirma que, declarados contrarios al texto constitucional los preceptos denunciados del TRLHL (RCL 2004, 602), "la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto". Ahora bien, de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva para reformar el IIVTNU no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición, y ello por cuanto que esta prueba o, en su caso, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno que pudiera producirse, carecerían de la debida cobertura legal,

en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y de reserva de ley que en materia tributaria establecen los artículos 31.3 y 133.1 CE. Y no podemos compartir estas conclusiones, al menos, por tres razones:

2.1.- En primer lugar, porque quienes efectúan semejante interpretación obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), que acabamos de transcribir parcialmente (y cuya primera parte es la que insistentemente se cita). Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que - añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- "permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 7; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 5) [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia, no porque no exista -a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo- base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836)).

De hecho, tal como se desprende del apartado I de la Exposición de Motivos de la Proposición de ley núm. 122/000196, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602), y otras normas tributarias (BOCG núm. 225-1, de 9 de marzo de 2018), así como de la redacción del apartado 5 que añade al artículo 104 TRLHL el Artículo único. Primero. Uno. de la citada Proposición, esta lectura es la que parece haber hecho también el poder legislativo de la tarea que expresamente se le encomienda en el FJ 5 c) de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) y del alcance del fallo que en ella se contiene.

2.2.- En segundo lugar, porque la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce -o, al menos, lo pasa por alto- el corolario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad

total del artículo 110.4. A este respecto, señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4 TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene" [SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 6, y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 4 e)], "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 TRLHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 7, y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 5)".

Pues bien, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba. Cuestión distinta es a quien corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal, extremo este último -lo adelantamos ya- al que responderemos afirmativamente en el Fundamento de Derecho siguiente.

2.3.- Y, en tercer lugar -pero no por ello menos importante-, no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 (PROV 2017, 211299) y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza completamente el fallo de la Sentencia, pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

A este respecto, acertadamente, se afirma en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 31 de enero de 2018 (PROV 2018, 98592), recaída en rollo de apelación núm. 159/2017, lo siguiente:

"Por lo demás, a juicio de la Sala, el alcance de la reiterada sentencia no es otro que el que resulta del claro tenor que expresa el fallo como resultado del fundamento jurídico último que el Tribunal dedica a precisar tal extremo, lo que evidencia que no ha tenido voluntad de realizar un pronunciamiento de inconstitucionalidad de carácter absoluto, radical o incondicionado. En este mismo sentido se razona en las sentencias de los Juzgados n. 1 y 4 antes citadas indicando que "de admitirse la anulación de cualesquiera liquidación recurrida que se hubiera emitido en aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales en los términos de las sentencias reseñadas, se estaría igualando las consecuencias de estas sentencias con los efectos de una sentencia con declaración de inconstitucionalidad genérica y sin matizaciones. Es decir no se entiende para qué se habrían hecho las salvedades en el Fallo y fundamentos de las sentencias". (FJ 3º).

Finalmente, y por lo que respecta, asimismo, al alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), no es la primera vez que el máximo intérprete de nuestra Constitución declara la inconstitucionalidad parcial de una norma por vulneración de los principios materiales de justicia consagrados en el artículo 31.1 CE. Lo que sí es absolutamente novedoso es la enorme confusión que ha suscitado la exégesis del pronunciamiento constitucional y, lo que es peor, la desatinada interpretación que algunos Tribunales han venido realizando de sus palabras.

En efecto, en la STC 193/2004, de 4 de noviembre (RTC 2004, 193), el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la conformidad con la Constitución del artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851), reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre (RCL 1993, 3600), de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, por su posible vulneración del artículo 14, en relación con el artículo 31.1 del texto constitucional. En aquella ocasión el Pleno del Tribunal estimó, en relación con la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas (RCL 1990, 1999) (IAE), que el hecho de que ley previera el prorrateo de la cuota del IAE en los casos en los que la ruptura del período impositivo general se hubiera producido como consecuencia del inicio (alta) de la actividad una vez iniciado el año natural, pero no contemplara idéntica posibilidad en los casos de cese (baja) una vez comenzado dicho período, suponía gravar idénticas manifestaciones de capacidad económica potencial de forma desigual, careciendo dicha desigualdad de una justificación objetiva y razonable y, por ende, de forma contraria a las exigencias que dimanaban de los artículos 14.1 y 31.1 CE. Efectuado el juicio de constitucionalidad en estos términos, el Tribunal decidió -transcribimos literalmente el contenido del fallo- "[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 90.2

de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (EDL 1988/14026), reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, sólo en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas". Efectuó, por tanto, una declaración de inconstitucionalidad parcial muy similar a la que se contiene en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), que analizamos. Sin embargo, en aquella ocasión, no se puso en cuestión que la regulación legal del impuesto fuera constitucional y, por ende, siguiera siendo válida y resultando plenamente aplicable en todos sus extremos, excepto en lo relativo a la falta de previsión legal del prorrateo por trimestres de las cuotas del IAE en los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas una vez iniciado el período impositivo correspondiente...".

### **Tercero.** *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA (RCL 1998, 1741), procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la transcrita sentencia de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952):

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "...[D]eterminar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (RCL 2004, 602, 670), aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59), obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia...", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo:

"[...] SÉPTIMO. Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL (RCL 2004, 602), a la luz de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59).

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento

jurídico 5 de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE (RCL 1978, 2836).

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 7, y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL".

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

A la vista de todo lo expresado, sobre la base de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952), pronunciada en el recurso de casación nº 2662/2017, procede declarar lo siguiente:

- 1) La sentencia de fecha 11 de julio de 2017, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza en su recurso contencioso-administrativo número 199/2016, debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (RCL 2004, 602, 670), sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, afirmación que hemos rechazado formalmente, al afirmar que " (tales artículos) ...a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59), adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial ".
- 2) Tal anulación nos sitúa directamente frente al análisis de las pretensiones aducidas en aquél recurso contencioso-

administrativo número 199/2016 y, a estos efectos, procederá su estimación por cuanto la documental aportada en instancia permite apreciar las magnitudes económicas que, en este caso, han puesto de manifiesto una disminución o minusvalía derivada de la transmisión del piso NUM001 de la Avd/ DIRECCION000 nº NUM002 de Zaragoza, circunstancia que, por otro lado, desplaza al Ayuntamiento de Zaragoza la carga de acreditar que los valores de adquisición y de transmisión no se corresponden con los mantenidos por la recurrente.

Signifíquese, además, que el único motivo de impugnación de la parte recurrente en la instancia fue la ausencia de hecho imponible basándose, exclusivamente, en la minusvaloración del inmueble evidenciada como consecuencia de la compra-venta.

Pues bien, semejante apreciación se infiere directamente de la sentencia de instancia pues, como ya se ha dicho anteriormente, aunque sigue la denominada tesis maximalista, también valora la prueba y aprecia la pérdida de valor puesta de manifiesto por la transmisión del inmueble: "En el presente supuesto, procede la estimación del recurso no ya por los hechos expuestos en la demanda y los documentos que se acompañan (escrituras de compra-venta y dictamen de tasación) de los que se desprende la pérdida de valor, pues el precio de venta (58.500€) ha sido inferior al de compra (75.126, 51€) sino por la razón es que a continuación se exponen y que ya se han reflejado en sentencias dictadas.."

Tal y como expresamos en la STS 1248/2018, de 17 julio (RJ 2018, 3405) (rec. 5664/2017), no cabe desdeñar a priori todo valor de prueba, aun indiciaria, a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, de la misma manera que tampoco resulta procedente atribuir al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos ni, por último, exigir, a la postre, una prueba pericial - aunque en este caso se haya aportado como prueba documental un informe pericial - para acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva del onus probandi, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido.

Por otro lado, en nuestra reciente sentencia de 22 enero 2019 [sic] (rca 6771/2017 (PROV 2019, 60096)), en la que se analizaba una plusvalía del Ayuntamiento de Xátiva, ordenamos la retroacción de actuaciones para que se valorara la prueba por el juzgado. En dicha sentencia expresamente dijimos que "por más que se reitera en el escrito de oposición, no existe ningún pronunciamiento en la sentencia impugnada que reconozca de forma explícita o implícita

la existencia de una clara minusvalía en la transmisión del inmueble". Justo lo contrario es lo que aquí acontece, por cuanto el juez de instancia admite -si bien no como argumento principal, obviamente- la existencia de una minusvalía que, además, aparece reflejada explícitamente por las escrituras públicas de adquisición y de transmisión del inmueble.

Así, el piso en cuestión fue adquirido por don Cristóbal en escritura pública de compraventa de 2 julio 2001 por un valor de 75.126, 51€, mientras que transmitió el inmueble en virtud de escritura pública de compraventa de 16 noviembre 2015 por un valor de 58.500€.

Ese último valor aparece ratificado, además, por el informe pericial que obra en el expediente administrativo, de don Apolonio, que concluye que el inmueble tendría un valor máximo de mercado libre de 56.094,63 € en el momento de la transmisión.

En conclusión, el análisis de la documental (escrituras e informe pericial) acredita la minusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión del inmueble, lo que justifica que la misma quede excluida del gravamen del impuesto con la consecuencia de entender procedente la rectificación de la liquidación, al haber sometido indebidamente a gravamen una minusvalía patrimonial, inexpresiva de capacidad económica alguna, en contra de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) y de nuestra doctrina jurisprudencial.

#### **Quinto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, al presentar el asunto serias dudas de derecho, como refleja el interés casacional que justificó la admisión a trámite de este recurso de casación.

#### **FALLAMOS**

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

*Primero.* Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento séptimo de nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952), pronunciada en el recurso de casación nº 6226/2017.

*Segundo.* Declarar haber lugar al recurso de casación nº 4847/2017, interpuesto por el Letrado del AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA, en la representación que legalmente ostenta de éste, contra la sentencia de fecha 11 de julio de 2017, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Zaragoza en su recurso contencioso-administrativo número 199/2016, sentencia que se casa y anula.

*Tercero.* Estimar el recurso contencioso-administrativo número 199/2016, interpuesto por don Cristóbal contra resolución de 23 de mayo de 2016 de la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza que, rechazando su solicitud de rectificación de autoliquidación número NUM000 en concepto de IIVTNU, confirma la misma con relación a la transmisión, mediante escritura de compraventa, del piso NUM001 de la Avd/ DIRECCION000 nº NUM002 de Zaragoza, resolución que se anula.

*Cuarto.* No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

