

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES



# Contenido



## CATALUÑA

- Decreto-Ley 1/2019, de 9 de julio, de medidas urgentes en materia tributaria y de lucha contra el fraude fiscal ..... 4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Entrega de edificación para su inmediata rehabilitación ..... 14
- Inversión del sujeto pasivo ..... 16

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

## TRIBUNAL SUPREMO

- Procedimiento de fijación de valores catastrales ..... 34

## TRIBUTOS MUNICIPALES



- El cambio en el sujeto pasivo del préstamo hipotecario y su incidencia en ciertos beneficios fiscales del ITPAJD

*José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional ..... 6*

## TEMAS FISCALES

## TRIBUNAL SUPREMO

- Extinción de condominio ..... 21
- Cálculo de los intereses de demora en caso de estimación parcial de una reclamación ..... 27

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS



## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### **NOVEDADES AUTONÓMICAS: CATALUÑA.....4**

Decreto-Ley 1/2019, de 9 de julio, de medidas urgentes en materia tributaria y de lucha contra el fraude fiscal . . . 4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS: CATALUÑA

### Decreto-Ley 1/2019, de 9 de julio, de medidas urgentes en materia tributaria y de lucha contra el fraude fiscal

*Se transcribe el artículo relativo a tributos cedidos.*

**Artículo 5.** Tipo impositivo de actos jurídicos documentados escrituras de préstamo y crédito hipotecarios

Se modifica el artículo 7 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, que queda redactado de la manera siguiente:

«Artículo 7 Tipo de gravamen de los documentos notariales. Los documentos notariales a los que hace referencia el artículo 31.2 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, tributan según los tipos de gravamen siguientes:

- a) El 2,5%, en el caso de documentos en que se haya renunciado a la exención en el IVA de acuerdo con lo que dispone el artículo 20.2 de la Ley del Estado 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido.
- b) El 0,1%, en el caso de documentos que formalicen la constitución y la modificación de derechos reales a favor de una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en Catalunya.
- c) El 2%, en el caso de documentos que formalicen préstamos o créditos hipotecarios en que resulta sujeto pasivo el prestador.
- d) El 1,5% en el caso de otros documentos.»



NOVEDADES AUTONÓMICAS

**TEMAS FISCALES**

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

**TEMAS FISCALES ..... 6**

**El cambio en el sujeto pasivo del préstamo hipotecario y su incidencia en ciertos beneficios fiscales del ITPAJD**

**JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN.** *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente) Letrado del Tribunal Constitucional. .... 6*

## TEMAS FISCALES

### El cambio en el sujeto pasivo del préstamo hipotecario y su incidencia en ciertos beneficios fiscales del ITPAJD

**JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN.** *Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente) Letrado del Tribunal Constitucional.*

- 1.- El ITPAJD: Un tributo con múltiples beneficios fiscales que convendría racionalizar.
- 2.- Modificación del sujeto pasivo del préstamo hipotecario. Operaciones a las que se aplica e incidencia en algunos beneficios fiscales.
  - 2.1. Operaciones a las que afecta la modificación del sujeto pasivo
  - 2.2. Incidencia en determinados beneficios fiscales
    - 2.2.1. Cooperativas
    - 2.2.2. SAREB
    - 2.2.3. Otros ejemplos de beneficios fiscales de la normativa estatal que se ven afectados
    - 2.2.4. Ejemplos de beneficios fiscales en la normativa autonómica que se ven afectados
- 3.- Conclusión

#### 1. El ITPAJD: Un tributo con múltiples beneficios fiscales que convendría racionalizar

La ITPAJD es un tributo plagado de exenciones, lo que cabe achacar fundamentalmente al llamado “acarreo histórico”. Así lo confirma un simple vistazo a su normativa reguladora y, en concreto, al art. 45 de su texto refundido<sup>1</sup>.

El apartado I de dicho precepto prevé, por un lado, exenciones vinculadas al tipo de contribuyente [las llamadas subjetivas -8 en total-, recogidas en el apartado A)<sup>2</sup>]; las objetivas, que obedecen al tipo de operación [apartado B), con un total de 26, varias de ellas englobando varios sub-supuestos]; y las previstas mediante remisión a otras leyes [apartado C), que incluye 23 subapartados, con referencias no siempre actualizadas y a las que se añaden otras no previstas]. Estas últimas exenciones del apartado C) son objetivas en unos casos y subjetivas en otros. En cuanto a las

exenciones de los apartados A y B, tampoco son puramente subjetivas u objetivas<sup>3</sup>, sino que a menudo combinan ambos

2 El art. 45.1.A) incluye a los siguientes entes: “a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos; Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas; b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley. A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención; c) Las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social; d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español; e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española; f) Los partidos políticos con representación parlamentaria; g) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles; h) La Obra Pía de los Santos Lugares”.

3 Así, por ejemplo, la exención subjetiva que se reconoce a las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002 [apartado b) del art. 45.1.A)] no es para todos los hechos imponibles de que sean contribuyentes sino para aquellos correspondientes a actos vinculados a tales fines no lucrativos. Y, de otro lado, varias de las exenciones “objetivas” del art. 45.1.B) son para ciertas operaciones de determinados sujetos, como las juntas de compensación (núm. 7º), las empresas que realicen habitualmente las operaciones de arrendamiento financiero (núm. 16º), el empresario dedicado habitualmente a la compraventa de vehículos (núm. 17º), instituciones de inversión colectiva (núm. 20º), la SAREB (núm. 24º), etc.

1 Real Decreto-legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

elementos. Conviene observar que, pese al número de los beneficios fiscales recogidos en el texto refundido, existen otros muchos dispersos en normas especiales. Baste citar el Real Decreto-ley 15/2013, de 13 de diciembre, sobre reestructuración de la entidad pública empresarial "Administrador de Infraestructuras Ferroviarias" (ADIF) (art. 1.10<sup>4</sup>) y la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española (disposición adicional 2<sup>as</sup>).

Recordemos que las competencias normativas de las CCAA en el ITPAJD son muy amplias, pero no alcanzan a las exenciones, cuya creación y modificación queda reservada al Estado conforme al art. 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común. Sin embargo, las CCAA han sorteado esta restricción por la vía de establecer deducciones y bonificaciones [a lo que sí les habilita el art. 49.1.b de dicha Ley)] para determinadas operaciones logrando, cuando son del 100 por 100, un efecto análogo. Así han hecho, por citar solo dos ejemplos, Cataluña (arts. 63.1<sup>6</sup>, 63.2<sup>7</sup> y 63.3<sup>8</sup> de la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas) y Galicia cuyo texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos (Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio) prevé en sus arts. 16 y 17 varias deducciones del 100 por 100 tanto para la modalidad de TPO como para la de AJD.

La proliferación de exenciones en la normativa estatal y de beneficios fiscales equivalentes aprobados por las CCAA no parece el mejor camino a seguir.

Todos los Informes sobre reforma tributaria<sup>9</sup> coinciden en recomendar que se amplíen las bases imponibles y reduzcan los tipos de gravamen, porque con ello se limita el efecto distorsionante que todo impuesto tiene en la asignación de recursos, ganándose en eficiencia. En cambio, tanto en este tributo como en otras figuras de nuestro sistema la tendencia ha sido la contraria. En particular, en el ITPAJD los tipos de gravamen aplicables en general se incrementaron en la mayoría de CCAA a partir de 2010, para hacer frente a la crisis de ingresos, al tiempo que proliferaron los tipos reducidos y los beneficios fiscales para supuestos muy concretos como los que, a título de ejemplo, hemos apuntado en el párrafo anterior<sup>10</sup>. Si tenemos presente que el ITPAJD ha sido censurado a menudo desde el punto de vista de la eficiencia<sup>11</sup>, parece oportuno emprender la senda contraria a la expuesta, con lo que no solo se avanzaría en términos de eficiencia sino también en simplicidad normativa y facilidad de gestión, pues es innegable la complejidad que introducen muchos beneficios fiscales actualmente en vigor. En este sentido, conviene apelar a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas<sup>12</sup>, que ha incorporado en su art. 129 los denominados principios de buena regulación, entre ellos los de necesidad, eficacia<sup>13</sup> y eficiencia<sup>14</sup>. Para promover el cumplimiento de estos principios, cuya incorporación a los ordenamientos nacionales se ha venido auspiciando desde organismos como la OCDE<sup>15</sup>

4 Dispone que: "El régimen aplicable a ADIF-Alta Velocidad, respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en cuanto a todas sus modalidades, será el previsto en el artículo 45.I.A.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre".

5 Establece que: "Todas las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos derivados directa o indirectamente de la aplicación de la presente ley que tengan como sujeto pasivo a la Corporación RTVE y a las sociedades prestadoras del servicio público estarán exentos de cualquier tributo estatal, autonómico o local".

6 Bonificación del 100 % de la cuota de AJD, con un límite de 500.000 € de base imponible, aplicable a las primeras copias de escrituras que documenten la novación modificativa de créditos hipotecarios pactada de común acuerdo entre el deudor y acreedor siempre y cuando la modificación se refiera al tipo de interés o a la alteración del plazo del crédito (se entiende que es aplicable cuando la operación no esté exenta).

7 Bonificación del 100 % de la cuota del impuesto, en la modalidad TPO, aplicable en la transmisión de la vivienda habitual efectuada por personas físicas a favor de la entidad financiera acreedora o de una filial inmobiliaria de su grupo por no poder hacer frente al pago de los préstamos o créditos concedidos para su adquisición, supeditada al cumplimiento de ciertos requisitos.

8 Recoge sendas bonificaciones del 100 % de la cuota del impuesto de TPO aplicable a: i) los contratos de arrendamiento con opción de compra entre las entidades financieras acreedoras, o una filial inmobiliaria de su grupo, y los propietarios, personas físicas, que transmiten su vivienda habitual a éstas cuando el objeto del contrato son las viviendas transmitidas, extendiéndose también la bonificación a la opción de compra; y ii) a la cuota del impuesto aplicable en la adquisición posterior, en un plazo no superior a diez años, de la vivienda habitual por parte de las personas físicas que, al no poder hacer frente a los pagos, habían transmitido su propiedad a la entidad financiera acreedora o a una filial inmobiliaria de su grupo.

9 Por citar solo dos ejemplos: el Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español ("Informe Lagares"): [http://www.minhfp.gob.es/es-ES/prensa/en%20portada/2014/Paginas/20140313\\_CE.aspx](http://www.minhfp.gob.es/es-ES/prensa/en%20portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx) 2014 y el "Informe Mirrlees" MIRRLEES J. y otros: *Tax by Design, The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, 2011. Traducción: VIÑUELA DÍAZ, J. Diseño de un sistema tributario óptimo, Ed. Ramón Areces, 2013.

10 Tanto los tipos de gravamen como los beneficios fiscales autonómicos se puede consultar en "Libro Electrónico de Tributación Autonómica" Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local: <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx>

11 Vid. por ejemplo, el "Informe Lagares", pág. 255.

12 Completada a nivel estatal por la regulación contenida en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

13 El art. 129.2 de la Ley 39/2015 dispone que: "la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución".

14 El art. 129.6 de la Ley 39/2015 dispone que: "la iniciativa normativa debe evitar cargas administrativas innecesarias o accesorias y racionalizar, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos".

15 Los principales trabajos de este organismo se pueden consultar en el siguiente link: <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/>. Los trabajos de la OCDE, centrados sobre todo en promover los análisis de impacto regulatorio, arrancan desde 1997 (*Good practices in the design and implementation of regulatory impact assessment systems* <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/35258309.pdf>) fecha desde la cual se ha ido produciendo una progresiva incorporación de estas "buenas prácticas" que la OCDE vincula con la mejora del entorno económico y de la eficiencia de las economías. Esta organización considera que los análisis en el campo de la política regulatoria y del mejor uso de normas contribuyen a alcanzar mejores resultados económicos y sociales y así mejorar la vida de los ciudadanos. Algunos trabajos de la OCDE en este campo son "Promoviendo un crecimiento inclusivo a través de la mejora regulatoria". Vid. Deighton-Smith, R., A. Erbacci and C. Kauffmann (2016), *Promoting inclusive growth through better regulation: The role of regulatory impact assessment*, OECD Regulatory Policy Working Papers, No. 3, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5jm3tqwq1vj-en>; OECD (2019), *Better Regulation Practices across the European Union*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311732-en>.

y la Unión Europea<sup>16</sup>, la Ley 39/2015 (art. 130<sup>17</sup>) otorga gran importancia a la evaluación normativa, es decir, al análisis ex ante y ex post de la eficacia y eficiencia de las normas aprobadas en relación con el logro de los objetivos pretendidos.

Desde esta óptica, sería conveniente que los beneficios fiscales en el ITPAJD se sometieran al mencionado análisis de eficacia, es decir, valorar si consiguen lo que pretenden; y de eficiencia, esto es, a qué coste lo hacen, considerando no solo el impacto recaudatorio sino la complejidad que introducen y la posible distorsión de las decisiones económicas. Para llevar a cabo este examen, un instrumento importante y todavía no bien perfeccionado en España es el presupuesto de beneficios fiscales<sup>18</sup>, en el que debería estimarse el impacto cuantitativo de las exenciones, deducciones, reducciones, tipos reducidos, bonificaciones, etc., tanto en número de contribuyentes que los aplican, como en su cuantía total. Este estudio debería completarse a posteriori con los datos de la liquidación presupuestaria, información que debería servir para decidir sobre su mantenimiento, modificación o supresión.

Uno de los efectos de la profusión de beneficios fiscales es que los cambios en uno de los elementos del tributo, como ha sucedido con el contribuyente del IAJD de los préstamos hipotecarios, se proyectan sobre múltiples aspectos del tributo, lo que obliga a realizar los reajustes pertinentes.

## 2. Modificación del sujeto pasivo del préstamo hipotecario. Operaciones a las que se aplica e incidencia en algunos beneficios fiscales

Como es conocido, en el otoño de 2018 el ITPAJD sufrió una serie de vaivenes en relación con una de sus manifestaciones más habituales: el gravamen sobre las escrituras públicas de

préstamos con garantía hipotecaria. El debate se centró en quién es el sujeto pasivo de dicho tributo, si el prestatario o el prestamista. Sobre esta cuestión se ha escrito mucho y no la vamos a abordar aquí. Suscribimos en lo sustancial la valoración de lo acontecido que hacen TEJERIZO LÓPEZ<sup>19</sup> y CALVO VÉRGEZ<sup>20</sup> en dos artículos publicados en *BITplus*.

En primer lugar, la sección 2ª (encargada de los asuntos tributarios) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo cambió su interpretación tradicional al decidir que el sujeto pasivo del AJD en los préstamos hipotecarios debía ser el prestamista<sup>21</sup>. Cambio que fue revertido por el Pleno de la Sala<sup>22</sup> para volver a la tesis clásica de que era el prestatario. Finalmente, el Gobierno modificó el TRITPAJD para determinar que el contribuyente del impuesto sea el primero (nuevo párrafo introducido en el art. 29 del TRITPAJD por el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre<sup>23</sup>). A la redacción en vigor hasta ese momento: “será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”, añadía la precisión trascendental: “cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista”.

La nueva regla, aplicable solo hacia el futuro, no causa los problemas que habría originado el nuevo criterio interpretativo de la Sección 2ª, particularmente las posibles obligaciones de restitución de las cantidades satisfechas por los prestatarios.

### 2.1. Operaciones a las que afecta la modificación del sujeto pasivo

Una primera cuestión que se ha planteado acerca de la modificación del sujeto pasivo es su alcance en relación con diversas operaciones similares al préstamo hipotecario. Es decir, qué operaciones se rigen por la nueva regla especial de sujeto pasivo (párrafo 2º del art. 29 TRITPAJD: el prestamista) y cuáles por la general (párrafo 1º: el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan). En el siguiente cuadro se sintetiza la solución a que ha llegado la doctrina administrativa<sup>24</sup> al respecto:

16 La Unión Europea también ha reconocido la importancia de mejorar la práctica regulatoria de los Estados Miembros, impulsando proyectos para implementar buenas prácticas en este ámbito. Se puede acceder a una amplia documentación sobre esta materia en: [http://ec.europa.eu/smart-regulation/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/smart-regulation/index_en.htm). Estos proyectos se iniciaron en 2002 y recibieron un importante impulso en 2005 con la Comunicación “Legislar mejor para potenciar el crecimiento y el empleo en la Unión Europea”, COM (2005), 97 final, de 16 de marzo, con sucesivas revisiones posteriores. A partir de 2010 estas políticas experimentaron un salto cualitativo con el programa Smart Regulation (“Regulación Inteligente”), actuación compartida con el Parlamento Europeo y que recientemente ha dado lugar al “Acuerdo Interinstitucional entre el Consejo Europeo, el Parlamento Europeo y la Comisión sobre mejora de la legislación” de 13 de marzo de 2016.

17 El art. 130 establece lo siguiente: “las Administraciones Públicas revisarán periódicamente su normativa vigente para adaptarla a los principios de buena regulación y para comprobar la medida en que las normas en vigor han conseguido los objetivos previstos y si estaba justificado y correctamente cuantificado el coste y las cargas impuestas en ellas”.

18 En los últimos años se ha hecho un esfuerzo de mejora de la información ofrecida en este aspecto, en parte debido a la aprobación de la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados Miembros, establece en su artículo 14.2 que “los Estados miembros publicarán información detallada sobre la incidencia de los beneficios fiscales en los ingresos”, lo que obliga a España a publicar esta información no solo en lo referente al nivel central, sino también en lo que concierne a las CCAA.

19 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “El mal llamado ‘Impuesto sobre las hipotecas’”, *Revista BIT plus*, núm. 225, noviembre 2018.

20 CALVO VÉRGEZ, J. “La tributación de los préstamos hipotecarios en el IAJD a la luz de los recientes vaivenes normativos y Jurisprudenciales”, *Revista BIT plus*, núm. 228, febrero 2019.

21 Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018.

22 Tres Sentencias de 27 de no-viembre de 2018.

23 Decreto-ley que fue convalidado por resolución del Congreso de 22 de noviembre de 2018.

24 V1133 y V1134/2019, ambas de 23 de mayo.

EL SUJETO PASIVO ES EL PRESTAMISTA (REGLA ESPECIAL) (ART. 29, 2º PÁRRAFO, TRITPAJD)	EL SUJETO PASIVO NO ES EL PRESTAMISTA (REGLA GENERAL) (ART. 29, 1º PÁRRAFO, TRITPAJD)
<ul style="list-style-type: none"> <li>» Créditos y asimilados, siempre que tengan garantía hipotecaria</li> <li>» Préstamos, créditos y asimilados, que tengan hipoteca mobiliaria (la ley no distingue)</li> <li>» Cesión de los anteriores (el sujeto pasivo es el adquirente, nuevo prestamista)</li> <li>» Novación de los anteriores (sin perjuicio de la exención si se acoge a Ley 2/1994)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>» Préstamos con garantía distinta de la hipoteca</li> <li>» Hipotecas independientes del préstamo</li> <li>» Arrendamiento financiero</li> <li>» Cancelación de garantías vinculadas a préstamos</li> <li>» Posposición, mejora o igualación de rango</li> <li>» Distribución de hipoteca</li> <li>» Condición resolutoria explícita (el sujeto pasivo es el vendedor, no hay préstamo stricto sensu)</li> </ul>

Como se desprende del cuadro anterior, habrá que estar al tipo concreto de hecho imponible para ver si el sujeto pasivo se determina conforme a la regla especial que establece el Real Decreto-ley 17/2018 o según la regla general.

Uno de los efectos del nuevo sujeto pasivo (sin considerar los referidos a algunos beneficios fiscales, que se tratan en el apartado siguiente) es que cuando el prestamista inicial sea subrogado por otra entidad, se dará la situación de que ha satisfecho un tributo por un préstamo del que deja de ser acreedor. Para tal caso, el art. 14.1.e) de la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, prevé expresamente que el nuevo prestamista compense al prestamista subrogado por la parte proporcional de impuesto. La misma regla se aplica –añade– a los gastos de formalización de la hipoteca que la Ley 5/2019 atribuye al prestamista, como son los de gestión, primera copia de escritura e inscripción en el Registro.

La contestación V0987-2019, de 8 de mayo, establece reglas para el cálculo de la citada compensación. En el caso del IAJD, la DGT señala que se deberá efectuar la liquidación que correspondería a una base imponible integrada por la cantidad total garantizada entendiéndose 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. Dicho importe deberá abonarse por la entidad subrogante a la subrogada<sup>25</sup>. Asimismo, dicha contestación interpreta que la compensación, sea del impuesto, sea del resto de gastos, no se considera sujeta al IVA, por tratarse de una indemnización (art. 78.Tres.1º LIVA).

## 2.2. Incidencia en determinados beneficios fiscales

Un buen ejemplo de la complejidad que introducen los beneficios fiscales es el efecto sobre varios de ellos de la modificación del sujeto pasivo del ITPAJD en la modalidad de AJD aplicable a los préstamos con garantía hipotecaria.

En conexión con el cambio de sujeto pasivo, y a fin de mantener el statu quo en la exención para entes públicos y otros asimilados, se introdujo un nuevo supuesto en el art. 45.I.B) con la siguiente redacción: “Las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) anterior”. Como es fácil comprobar, es una exención más subjetiva que objetiva, solo que no por referencia al “nuevo” contribuyente del impuesto sino al prestatario. A esta norma subyace la idea de que el impuesto con el que ahora se hace cargar a los prestamistas se intentará trasladar al prestatario a través de comisiones, mayores diferenciales de interés, etc., por lo que se pretende que para los entes indicados en el art. 45.I.A) del TRITPAJD esto no suceda, al dejarse exentos de AJD los préstamos que reciban<sup>26</sup>.

A diferencia de los beneficios fiscales subjetivos, la aplicación de los de tipo objetivo se mantiene inalterada. Tal es el caso, por ejemplo, de la exención para las escrituras de subrogación o novación modificativa de préstamos hipotecarios que cumplan los requisitos previstos en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, y las escrituras de préstamos hipotecarios, suscritos con el promotor o el cliente final, referidas a viviendas de protección oficial cuando concurren los restantes requisitos previstos en la norma [art. 45.I.B).12 TRITPAJD].

Los beneficios que sufren cambios y las soluciones que se han arbitrado son, entre otros, los siguientes:

### 2.2.1. Cooperativas

Según se indicó, en diversas leyes especiales se contienen exenciones subjetivas aparte de las recogidas en el citado art. 45.I.A). Un ejemplo es la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, a la que se remite el art. 45.I.C) 15º TRITPAJD.

Los arts. 33 y 34 de dicha ley reconocen a las cooperativas protegidas y especialmente protegidas una exención en el ITPAJD que incluye, entre otras operaciones, la constitución de préstamos. Dicha exención se establece pensando en beneficiar a estas entidades cuando reciben préstamos hipotecarios, pero como el Real Decreto-ley 17/2018 dispone que el sujeto pasivo pase a ser el prestamista, tales operaciones ya no gozan de exención, pues esta es aplicable a la cooperativa que recibe el préstamo y no a la entidad que lo otorga. Solo estará exento el préstamo hipotecario si la entidad prestamista puede acogerse a su vez a otra exención subjetiva que le beneficie. Así lo ha ratificado el informe de la DGT de 1 de abril de 2019<sup>27</sup>. No obstante, hay que tener en cuenta lo que enseguida se dirá a propósito de la Ley 5/2019, antes citada.

<sup>25</sup> Para el 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.

<sup>26</sup> Esta medida es criticada por FALCÓN Y TELLA, R. “De nuevo sobre el sujeto pasivo de AJD en los préstamos hipotecarios: la STS de 6 de noviembre de 2018 y el RD Ley 17/2018, de 8 de noviembre”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2018.

<sup>27</sup> Cuyo texto se puede consultar en *BIT plus* núm. 230, abril 2019.

La Ley 20/1990 (art. 40) también incluye en la exención de ITPAJD para la constitución de préstamos a un tipo de cooperativas, las de crédito<sup>28</sup>, cuya actividad ordinaria incluye el otorgamiento de préstamos hipotecarios. En tal caso, como la exención que prevé la Ley 20/1990 no distingue según que la cooperativa sea prestamista o prestataria, cabe concluir –y así hace la DGT en el informe indicado– que los préstamos otorgados por las cooperativas de crédito continuaban exentos pese al cambio de sujeto pasivo, aunque solo por un tiempo limitado, debido a lo previsto en la disposición adicional 2ª de la Ley 5/2019.

En efecto, a la vista de que el cambio de sujeto pasivo trasladaba algunas exenciones subjetivas del ITPAJD, que se establecieron en consideración a un reparto de la carga tributaria que ahora con el Real Decreto-ley 17/2018 se ha alterado, la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario (disposición final 2ª) ha hecho “borrón y cuenta nueva” introduciendo un nuevo párrafo en el art. 45 II TRITPAJD por el que se dispone que los beneficios fiscales y exenciones subjetivas previstos en el TR u otras leyes en la modalidad de cuota variable de documentos notariales de AJD no serán aplicables en los préstamos hipotecarios “salvo que se dispusiese expresamente otra cosa”.

Con dicha norma, vigente desde 16 de junio de 2019 (fecha en que entró en vigor la Ley 5/2019, según su disposición final 16ª), las exenciones y demás beneficios fiscales subjetivos aplicables a las entidades prestamistas quedan derogadas, salvo mandato legal expreso en contra. Así pues, a partir de tal fecha, en los casos en que el legislador desee que la exención se aplique al “nuevo” contribuyente (el prestamista), se tendrá que incorporar expresamente dicho mandato. La lógica es clara: que el legislador evalúe caso por caso las exenciones (y demás beneficios fiscales) que se establecieron pensando en favorecer a ciertos sujetos cuando eran prestatarios y que ahora pasarían a aplicárseles cuando intervengan como prestamistas.

Lo anterior significa que los préstamos hipotecarios otorgados por las cooperativas (especialmente las de crédito, cuyo objeto incluye estas operaciones) han dejado de estar exentos a partir de 16 de junio 2019. Por lo que respecta a los préstamos hipotecarios que reciben las cooperativas, tampoco podrán acogerse a la exención, ya que –como hemos señalado antes– sería el prestamista, no el prestatario, quien, en su caso, debería tenerla reconocida. Solo cuando el prestamista tenga “expresamente” prevista una exención aplicable a la concesión de préstamos hipotecarios, estos quedarán exentos de gravamen.

Lo anterior puede sintetizarse en el siguiente cuadro:

EXENCIÓN SUBJETIVA PARA PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS DE COOPERATIVAS PROTEGIDAS (ART. 33.1.B) LEY 20/1990)			
	Si la coop. es prestataria	Si la coop. es prestamista	
Hasta 10-11-2018 <sup>29</sup>	EXENTOS	NO EXENTOS	
Desde 10-11-2018	NO EXENTOS	10-11-2018 - 16-06-2019 <sup>30</sup>	EXENTOS
		10-11-2018 - 16-06-2019	NO EXENTOS

Un tipo de cooperativas que habitualmente solicita préstamos hipotecarios son las de viviendas (préstamo-promotor). Pues bien, hasta el Real Decreto-ley 17/2018 tales entidades se beneficiaban, como sujetos pasivos, de la exención, lo que deja de suceder con el cambio legislativo. Así lo confirma la DGT en su contestación V1134-2019, de 23 de mayo. Naturalmente, esto no impide que las cooperativas de viviendas puedan aplicar las exenciones objetivas que correspondan, por ejemplo, si construyen viviendas de protección oficial. Así, la contestación V0584-2019, de 19 de marzo, de la DGT aborda el caso de una cooperativa de viviendas que tiene previsto firmar dos préstamos hipotecarios para la promoción de viviendas: un préstamo A que tendrá como finalidad financiar la edificación de viviendas libres y otro B para la financiación de la adquisición de un solar destinado a edificar viviendas de protección oficial. Pues bien, el préstamo A no estará exento pues no cabe aplicarle la exención del art. 33.1 Ley 20/1990, pero sí lo estará el préstamo B, con base en la exención que prevé el art. 45.I.B).12.a) TRITPAJD para los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de terrenos para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. En el mismo sentido puede consultarse también la contestación V1443-19, de 14 de junio.

### 2.2.2. SAREB

La sociedad de gestión de activos procedentes de la reestructuración bancaria (SAREB) regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de Entidades de Crédito, tiene también reconocidas una serie de exenciones tanto en el apartado 24º del art. 45.I.B) del TRITPAJD como en la disposición adicional vigésima primera de la propia Ley 9/2012.

Así, por un lado, el art. 45.I.B).24º TRITPAJD, entre otros supuestos que ahora no son relevantes, declara exenta la concesión de garantías de cualquier naturaleza cuando el sujeto pasivo sea la SAREB. Esta es una exención subjetiva, pues exige que el sujeto pasivo sea dicha entidad. En cuanto a los préstamos con garantía hipotecaria, la modificación del sujeto pasivo ha alterado también el sentido de esta exención. Estaba concebida para exonerar a la SAREB en aquellas operaciones en las que actuara como prestatario en un préstamo hipotecario, cuando el sujeto pasivo de tal operación era el prestatario. Ahora, con la nueva regla especial,

28 Que tienen una regulación específica recogida en la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito. Las Cajas rurales tienen naturaleza de cooperativas de crédito.

29 Entrada en vigor del RD Ley 17/2018.

30 Entrada en vigor de la Ley 5/2019.

la SAREB estará exenta de aquellas operaciones en las que actúe como prestamista, pues será en tal caso cuando resulte ser el sujeto pasivo del impuesto. En cambio, en las operaciones de préstamo hipotecario en que actúe como prestatario la exención desaparece, pues el sujeto pasivo será el prestamista.

De cualquier forma, según la disposición final segunda de la Ley 5/2019, citada anteriormente, esta exención para la SAREB como prestamista dejará de tener validez a partir del día 16 de junio de 2019. Ahora bien, la exención perderá su vigencia solo en el caso de escrituras que documenten operaciones de préstamo con garantía hipotecaria, no en el caso de concesión de garantías al margen de préstamos, para garantizar otro tipo de obligaciones, ya que la disposición final segunda de la Ley 5/2019 solo alude a los préstamos hipotecarios.

Por otra parte, el párrafo primero del apartado 2 de la disposición adicional 21ª de la Ley 9/2012 establece una exención para la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles a la SAREB. Asimismo, el párrafo segundo prevé una exención en las novaciones modificativas de los préstamos pactados de común acuerdo entre el acreedor y el deudor, conforme a la Ley 2/1994, cuando el acreedor sea la SAREB. A diferencia de la tratada en los párrafos anteriores, estas dos exenciones son objetivas por lo que mantienen su vigencia, con independencia del cambio del sujeto pasivo. Se puede ver, al respecto, la ya citada contestación de la DGT V1134-2019, de 23 de mayo.

### 2.2.3. Otros ejemplos de beneficios fiscales de la normativa estatal que se ven afectados

El TRITPAJD, así como distintas leyes especiales, prevén beneficios fiscales subjetivos que, en la medida en que alcancen al IAJD de los préstamos hipotecarios también se verán afectados por el cambio de sujeto pasivo y el último párrafo del art. 45, último párrafo, de aquel texto refundido, que los “desactiva” salvo mandato legal expreso en contra.

Así sucederá, en primer lugar, con los préstamos hipotecarios que otorguen los entes del art. 45.I.A). Ya hemos indicado anteriormente que cuando dichos entes sean prestatarios la escritura estará exenta, al haberse introducido un apartado 25º en el art. 45.I.B) con dicha finalidad. En cambio, cuando sean prestamistas, la exención no será aplicable “salvo que se dispusiese expresamente otra cosa” lo que, por el momento, no ha tenido lugar.

Otro tanto sucederá para los entes cuyo régimen fiscal se asimila al del Estado. Tal es el caso, por ejemplo, de la Entidad pública empresarial ADIF-Alta Velocidad. El Real Decreto-ley 15/2013, de 13 de diciembre, (art. 1.10) le reconoce el mismo régimen fiscal que para el Estado prevé el art. 45.I.A).a) TRITPAJD.

De igual forma, y sin ánimo exhaustivo, cabe citar el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito, re-

gulado por el Real Decreto-ley 16/2011, de 14 de octubre, cuyo art. 3.2.b) dispone que “se hallará exento de los impuestos indirectos por los actos u operaciones que realice en el cumplimiento de sus fines” lo que incluiría el IAJD aplicable a los préstamos hipotecarios.

### 2.2.4. Ejemplos de beneficios fiscales en la normativa autonómica que se ven afectados

Tal y como se ha indicado en el apartado 1, muchas CCAA han suplido su falta de competencia para establecer exenciones en el ITPAJD con la creación de bonificaciones y deducciones, en muchos casos del 100 por 100, con un efecto análogo al de la exención. En varios casos estos beneficios fiscales están previstos para el AJD de los préstamos hipotecarios para adquisición de vivienda por distintos colectivos (jóvenes, familias numerosas, discapacitados o contribuyentes con ingresos reducidos). En ocasiones se han previsto tipos de gravamen reducidos para estos casos, en lugar de deducciones o bonificaciones.

El cambio de sujeto pasivo afecta también a estas normas, que partían del escenario en el que el impuesto lo satisfacía el prestatario, de modo que ahora pierden su sentido. Algunas CCAA, de hecho, han modificado sus leyes en materia de tributos cedidos para eliminarlas.

Es el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña que, mediante Decreto-Ley 6/2018, de 13 de noviembre, eliminó el tipo reducido del 0,5% aplicable a los documentos notariales que formalicen la constitución y la modificación de préstamos hipotecarios otorgados en favor de contribuyentes de hasta 32 años de edad o con una discapacidad acreditada igual o superior al 33%, para la adquisición de su vivienda habitual, siempre que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar en su última declaración del IRPF no excediera de 30.000 euros; así como el tipo reducido del 0,1% aplicable a la formalización de préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas protegidas.

Por su parte, la Ley del Principado de Asturias 14/2018, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2019, eliminó el tipo reducido del 0,3% previsto en el Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado aprobado mediante Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre que venía aplicándose a los adquirentes de una vivienda protegida cuando constituían un préstamo hipotecario.

Otro caso es la Ley 14/2018, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2019, que dejó sin contenido el artículo relativo al tipo de gravamen reducido aplicable a las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para financiar la adquisición de inmuebles que tengan que constituir el domicilio fiscal o un centro de trabajo de sociedades o empresas de nueva creación.

## 3. Conclusión

Las consecuencias de una normativa compleja, casuística y dispersa como la de los beneficios fiscales del ITPAJD se han puesto de manifiesto al hilo de la reciente modificación del sujeto pasivo del IAJD en los préstamos hipotecarios.

En un impuesto “trufado”<sup>31</sup> de exenciones y otros beneficios fiscales, muchos de carácter subjetivo, la modificación de un elemento como el del sujeto pasivo de este hecho imponible ha producido desajustes que se han debido reconducir tanto por vía normativa como de interpretación.

El caso de las cooperativas protegidas es un buen ejemplo de los desarreglos ocasionados, con cambios en la tributación en un corto periodo de tiempo.

Lo anterior pone de relieve la interconexión existente entre los diversos elementos de un tributo y la necesidad de contemplar todas las consecuencias de cualquier cambio en uno de ellos. Junto a esto, las normas de buena regulación aconsejan racionalizar los beneficios fiscales de este y otros impuestos, para lo cual es necesario valorar el grado en que logran los objetivos por los que se ha introducido.

---

<sup>31</sup> En expresión de J.M. TEJERIZO, *op. cit.* pág. 11.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL: DESLINDE IVA - ITP.....</b>	<b>14</b>
Entrega de edificación para su inmediata rehabilitación: Resolución de 15 de julio de 2019 .....	14
Inversión del sujeto pasivo: Resolución de 15 de julio de 2019 .....	16

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL: DESLINDE IVA - ITP

### Entrega de edificación para su inmediata rehabilitación: Resolución de 15 de julio de 2019

Queda acreditado que la parte compradora adquirió la finca en cuestión para realizar una nueva promoción urbanística, previo derribo de las edificaciones existentes en ella, contando incluso con la licencia de demolición a la fecha de la adquisición.

A tenor de los datos ya referidos, no cabe sino concluir que la compraventa de la finca antes referida tenía por objeto la demolición de edificaciones industriales para iniciar posteriormente una promoción inmobiliaria, con independencia de que el terreno sobre el que se enclavaban no tuviera la condición de edificable en el preciso momento de la compraventa, y, en consecuencia, concurren los presupuestos necesarios para aplicar la excepción a la exención del IVA antes referida, por lo que la transmisión resulta sujeta y no exenta de dicho impuesto.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

**Segundo.** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

**Tercero.** La exención aplicable a las entregas de edificaciones se encuentra regulada en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) en la redacción vigente en el momento del devengo, señala que:

"(...)

La exención no se extiende:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

b) A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística."

Para analizar la cuestión debemos tener en cuenta que los criterios interpretativos de las normas tributarias son los previstos en el artículo 12 de la LGT, que a su vez remite al artículo 3.1 del Código Civil. Disponen los citados preceptos lo siguiente:

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."

"Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes

históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas."

La redacción de la letra c) del sexto párrafo del artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992, antes transcrito, atendiendo a la literalidad de la norma, requiere para calificar su entrega como sujeta y no exenta, que la edificación en cuestión tenga como destino su demolición al objeto de realizar una nueva promoción urbanística, siendo que en tal supuesto el legislador ha considerado que lo que se transmite realmente no es una edificación sino el terreno en el que se halla enclavada para construir en él. Así es considerado por la Dirección General de Tributos en, entre otras, en la contestación a la consulta Vinculante V0581/2007, que señala lo siguiente:

"4.- En el supuesto de que de que antes de la demolición del edificio y comienzo de las obras de construcción de las viviendas el consultante transmitiera a otra entidad el inmueble y el terreno en el que se halla enclavado, si esta entidad que lo adquiere lo destina a su demolición, las conclusiones son las mismas que las expuestas en los puntos anteriores de esta contestación, es decir, se trataría de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta que tributaría al tipo impositivo del 16 por ciento.

La razón es que lo que realmente se está transmitiendo no es una edificación, sino el terreno en el que se halla enclavada para construir en él. La entrega de terrenos edificables no está exenta del impuesto".

Del mismo modo ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en su sentencia de 19 de noviembre de 2009, Asunto C-461/08, Don Bosco Onroeren Goed, señala:

"40. Por consiguiente, debe considerarse que la entrega de un terreno sobre el que todavía se levanta un edificio, que hay que derribar para erigir en su lugar una nueva construcción y cuyo derribo ya ha comenzado antes de esta entrega, así como el derribo de este edificio, deben, en circunstancias como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, formar una operación única a efectos del IVA, que tienen, en su conjunto, por objeto no la entrega del edificio existente, sino la de un terreno no edificado.

41. Por tanto, tal operación, considerada globalmente, no está comprendida en la exención del IVA establecida en el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, con independencia de como estén de avanzadas las obras de derribo del antiguo edificio en el momento de la entrega efectiva del terreno."

Resulta esencial, para que se produzca la no exención del impuesto que la intención de demolición y nueva construcción exista en el momento del devengo de la operación y la misma pueda acreditarse. El Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 20 de abril de 1995 en un supuesto de adquisición de terreno con edificaciones en el que no se llevó a cabo la construcción de nuevos edificios

argumentó la no exención al Impuesto señalando lo siguiente:

"Estos hechos permiten sostener, razonablemente, que D. ... adquirió con voluntad de demoler y construir nuevos bienes y si de hecho se ha convertido en un nuevo tenedor de bienes más que a su voluntad se debe a una situación sobrevenida. Debe entenderse, pues, que concurre en el caso el supuesto de excepción a la exención del artículo 8.1.22.º b) de la Ley del IVA y, por tanto, la operación no está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales".

En el presente supuesto, y a partir de las pruebas aportadas por el obligado tributario, queda acreditado que la parte compradora adquirió la finca en cuestión para realizar una nueva promoción urbanística, previo derribo de las edificaciones existentes en ella, contando incluso con la licencia de demolición a la fecha de la adquisición.

A tenor de los datos ya referidos, no cabe sino concluir que la compraventa de la finca antes referida tenía por objeto la demolición de edificaciones industriales para iniciar posteriormente una promoción inmobiliaria, con independencia de que el terreno sobre el que se enclavaban no tuviera la condición de edificable en el preciso momento de la compraventa, y, en consecuencia, concurren los presupuestos necesarios para aplicar la excepción a la exención del IVA antes referida, por lo que la transmisión resulta sujeta y no exenta de dicho impuesto.

La anterior es coincidente con lo señalado por este mismo Tribunal en relación con la transmisión de suelo urbanizado o en curso de urbanización pero todavía no edificable, que se ha considerado extramuros de la exención. En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central, entre otras, en su resolución de 8 de noviembre de 2011, R.G. 3752/2009, en la que se concluyó que no están exentas las entregas de terrenos que, aún no completamente urbanizados, ya se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones, resultando el dato decisivo la condición objetiva del suelo. Añadió este Tribunal que había de pasar a segundo plano la condición de cedente, que debía ser entendida no como "promotor" en sentido estricto, con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador, sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso. Con el fin de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias del proceso de producción de edificaciones, la exención no se extiende a los terrenos en los que existan edificaciones en curso de construcción ni a las primeras transmisiones de terrenos urbanizados, sometiendo de este modo al tributo el proceso de producción de las edificaciones.

Siendo que las edificaciones objeto de la controversia habían de demolerse para la posterior edificación del suelo así resultante, el hecho de que el suelo no resultase inmediatamente edificable, por razón de las actuaciones de urbanización, entendida esta en su más amplia acepción, pendientes,

no le resta al mismo su condición de suelo parcialmente urbanizado e incardinado en un proceso encaminado a la construcción de nuevas edificaciones, habiendo de concluirse, en tal caso, que su entrega debía considerarse sujeta y no exenta.

**Cuarto.** Una vez establecido que la transmisión resulta sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como estableció igualmente el Tribunal Regional en la resolución ahora impugnada, el tipo impositivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, aplicable es del 1% y no el tipo incrementado aplicado por la Inspección

en la liquidación que se impugna, todo ello conforme a lo dispuesto en los artículos 122.1 y 122.2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad de Aragón en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre. Este Tribunal confirma la anulación la liquidación impugnada por lo que se refiere a la tributación a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

## Inversión del sujeto pasivo: Resolución de 15 de julio de 2019

El Tribunal considera acreditada la condición de terreno "urbanizado o en curso de urbanización" de la finca controvertida, por lo que, tratándose del supuesto previsto de exclusión de exención en el artículo 20.Uno.20º a) de la Ley del IVA, la operación estaría sujeta y no exenta. Con base en lo anterior, se estiman las pretensiones de la interesada y procede la anulación de la liquidación practicada por la Administración.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**Segundo.** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustado a derecho el acuerdo de resolución de recurso de reposición que confirma la liquidación dictada, en particular, si la transmisión de la finca objeto de controversia es una operación exenta de IVA con base en la naturaleza y calificación de la misma.

**Tercero.** Como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho, la entidad reclamante se constituyó

en adquirente de un conjunto de fincas entre las que se encuentra la finca objeto de controversia. La totalidad de la operación de compraventa se consideró operación sujeta y no exenta a IVA, tal como se pone de manifiesto en la escritura de compraventa, de 21 de julio de 2015, número de protocolo 1880 ante el notario lx..., que figura en el expediente.

La Administración, en comprobación de la operación anterior, considera que la transmisión de la finca controvertida es una operación sujeta y exenta del impuesto.

El artículo 20.Uno.20º de la Ley del IVA regula la exención inmobiliaria que resulta controvertida en la presente reclamación. Dicho artículo señala lo siguiente:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

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

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

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

- a. Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- b. Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.  
(...)"

Por su parte en el apartado Dos del mismo artículo se regula la posibilidad de renuncia a la exención:

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

En desarrollo de la renuncia anterior el artículo 8 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, señala:

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

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

(...)"

**Cuarto.** La regularización que sostiene la Administración, y que se confirma por la misma en reposición, se apoya en la calificación de la finca controvertida como terreno rústico, calificación basada en la descripción de la misma que figura en la escritura pública de compraventa, de acuerdo con el Registro de la Propiedad.

Tal como señala la reclamante en sus alegaciones, lo fundamental para determinar la calificación de un terreno como rústico o, por el contrario, como urbanizado a los efectos de la aplicación de la exención es la realidad física del mismo, con independencia de lo que figure en el Registro de la Propiedad. Hace referencia al principio de fe pública registral cuyo alcance asegura la existencia y contenido jurídico de los derechos reales inscritos, pero no la exactitud de los datos de mero hecho relativos a la inscripción de la finca.

Por lo tanto, el dato relevante y fundamental para valorar la exención es la condición objetiva del suelo. En este sentido se pronuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular la Sentencia de 3 de julio de 2011, en el Recurso número 170/2008, que señala:

"Esta Sala ha declarado con reiteración que la fe pública del Registro asegura la existencia y contenido jurídico de los derechos reales inscritos, pero no garantiza la exactitud de los datos de mero hecho relativos a la inscripción de la finca quedando ello sometido al resultado de las pruebas practicadas".

No obstante lo anterior, la inscripción registral goza de una presunción de veracidad en cuanto a su exactitud e integridad. Por ello, el interesado en alegar que los datos registrales no se corresponden con la realidad, deberá acreditarlo, pues la presunción siempre operará a favor de dichos datos.

En el caso que nos ocupa, la Administración practicó su regularización basándose en los datos que figuran en el Registro en cuanto a la calificación de la finca controvertida y la reclamante, por su parte, trata de aportar pruebas de la correcta situación física de la finca para desvirtuar los datos registrales.

Este Tribunal considera que la Administración, con ocasión de la comprobación realizada, así como en vía de revisión, no ha valorado correctamente las pruebas aportadas por la reclamante que probaría que el terreno en cuestión, pese a su calificación registral como finca rústica, se halla "urbanizado o en curso de urbanización", y ello por los siguientes motivos:

- Analizada la escritura de compraventa que figura en el expediente, si bien en una descripción individualizada de cada una de las fincas objeto de transmisión, la calificación que recibe la finca número 489, objeto de controversia, es de "rústica", la propia escritura, en un momento posterior hace referencia a "los datos comunes a las fincas enumeradas" y a los efectos de determinar la situación urbanística de las mismas, se refiere a todas ellas de forma conjunta señalando que forman parte del Polígono II del Plan Especial de Reforma interior del Ámbito "A" y que de acuerdo con las cédulas

urbanísticas expedidas por el arquitecto de Urbanismo del Ayuntamiento tienen la calificación de Suelo Urbano. Igualmente la escritura hace referencia a las obras de urbanización del polígono en que se incardinan las fincas y señala que no existen gastos pendientes por las facturas giradas por razón de las obras de urbanización.

- Se aportan hasta tres cédulas urbanísticas tratando de aclarar la identificación correcta de todas las fincas que forman parte del proyecto y a las que se otorga la calificación urbanística de suelo urbano, siendo así que la tercera versión de la misma, aportada con ocasión de la interposición del recurso señala expresamente que: "La finca 489 tiene el carácter de suelo urbanizado".
- Pese a que esta última cédula fue emitida el 14 de marzo de 2016, en fecha posterior a la de la escritura de compraventa, de 21 de julio de 2015, dado que la finalidad de la misma es identificar de forma específica las fincas que engloba y que se ha expedido, a petición de la reclamante y al objeto de aclarar la controversia suscitada, considera este Tribunal que la misma acredita la calificación urbanística de la finca en el momento de la transmisión.
- Se aporta igualmente certificado de la empresa constructora en que manifiesta haber ejecutado la totalidad de las obras de urbanización correspondiente a las fases I, II, III y IV de los Polígonos I y II, del sector denominado A de ..., señalando que se hayan ejecutadas al 100%.

De la documentación anterior se desprende que la interesada adquirió un conjunto de 9 fincas que de acuerdo con la propia escritura de compraventa se califica como suelo urbano integrado en el Plan Especial de Reforma mencionado y respecto al que existe certificación de haberse ejecutado la totalidad de las obras de urbanización, circunstancia también afirmada por la parte de vendedora en la propia escritura, y que se ratifica con la certificación anterior y la cédula emitida por el Ayuntamiento de ....

Ante las pruebas aportadas por la reclamante, y dado que la Administración basa su regularización exclusivamente en la calificación registral, no realizando actuaciones complementarias que permitan refutar la evidencia de las pruebas señaladas, considera este Tribunal que la condición objetiva del terreno controvertido y compartida con el resto de fincas incluidas en la transmisión es la de "terreno urbanizado o en curso de urbanización".

**Quinto.** Adicionalmente, se considera conveniente hacer referencia a la alegación subsidiaria formulada por la reclamante de que en cualquier caso, de considerarse la transmisión de la finca controvertida una operación sujeta y exenta de IVA, sería de aplicación la renuncia a la misma de forma tácita por concurrir todos los requisitos exigidos al efecto.

Tal como señala la interesada, la postura del TEAC es admitir la renuncia a la exención de forma tácita, esto es, sin condicionarla al cumplimiento estricto del requisito formal

previsto al efecto y que exige la comunicación por parte del adquirente, de su condición de empresario con derecho a la deducción, tal como se pone de manifiesta en la resolución de 19 de octubre de 2012, que supone un cambio de criterio, adoptando la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto de esta cuestión. Destaca igualmente la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2015 (nº recurso 507/2013), dictada en casación para la unificación de doctrina, que unifica la doctrina interpretativa de los requisitos exigidos en el artículo 8 del Reglamento del IVA, para entender válida y efectiva la renuncia a las exenciones inmobiliarias del IVA reguladas en los artículos 20.Uno.2º y 22º de la Ley del IVA, conforme a lo previsto en el artículo 20.Dos de dicha Ley.

Así, constando efectuada la repercusión, señalada en la escritura de compraventa la sujeción a IVA de la operación, y concurriendo la condición de empresario con derecho a deducción del adquirente, podría considerarse efectuada esta renuncia tácita.

Ha de tenerse en cuenta en el presente caso, que a la fecha de la compraventa, 20 de julio de 2015, opera el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º e) de la Ley del IVA en los supuestos de renuncia a la exención. Así, pese a que sería admisible, de acuerdo con el criterio señalado, una renuncia tácita, la repercusión sería indebida y no procedería la deducción por este motivo (al tratarse de cuotas indebidamente repercutidas).

En este sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria en su Resolución de 24 de abril de 2019 que señala:

Visto lo anterior, la posición antes enunciada del Tribunal Supremo en cuanto a la renuncia tácita de la exenciones inmobiliarias del IVA no creemos que deba verse afectada sustancialmente por la regulación del nuevo artículo 24 quarter del Reglamento del IVA, desarrollo reglamentario de los nuevos requisitos formales en los supuestos de operaciones con inversión del sujeto pasivo del artículo 84.uno.2.º de la Ley del IVA.

En consecuencia, en este sentido deben estimarse en este extremo las pretensiones del reclamante en cuanto que con la efectiva repercusión del IVA en la escritura pública las partes tácitamente debemos entender que cumplen los requisitos para renunciar a la exención del IVA, y manifiestan por tanto su voluntad de sujetar la operación al IVA efectuando una renuncia efectiva a la exención.

(...)

Sin embargo, aun cuando de lo anterior se colige y debe admitirse que se ha producido la efectiva renuncia a la exención del IVA, la consecuencia de dicha renuncia no es la repercusión del IVA por el transmitente (aunque se dé la paradoja de que es esta errónea repercusión la que entendemos manifiesta la voluntad de renunciar a la exención), dado que el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley del IVA considera este caso un

supuesto de inversión del sujeto pasivo, como hemos dicho.

Por tanto, si bien los términos de la escritura pública conducen a entender que se produce una renuncia tácita a la exención del IVA, y por ende la aplicabilidad del impuesto, las consecuencias de dicha renuncia no pueden ser en ningún caso la repercusión del IVA por parte del transmitente sino la aplicación del supuesto de inversión del sujeto pasivo expresamente contemplado en el artículo 84.Uno.2º.e), segundo guión.

Esta inaplicación en la operación de la inversión del sujeto pasivo supone la existencia de un IVA indebidamente repercutido. Que, por otro lado, puede añadirse que no sería deducible por quien lo soportó, en los términos expresados por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de febrero de 2014 (asunto C-424/12), al no ingresarse efectivamente por el transmitente tal y como queda acreditado en la documentación del expediente.

Comparte este Tribunal las consideraciones del Tribunal de Cantabria en cuanto a la fehaciencia en la expresión de la voluntad de las partes de sujetar la operación a la exacción del IVA, renunciando a la exención, por más que su forma de expresión sea incorrecta, al manifestarse en una repercusión, ahora improcedente.

Considera este Tribunal igualmente relevante traer a colación la última cuestión que se manifiesta por el Tribunal Regional al objeto de completar las alegaciones formuladas por la reclamante en este sentido, pues en modo alguno se podría admitir la deducibilidad de la cuota soportada por repercusión indebida al tratarse de un supuesto de inversión del sujeto pasivo en el que el adquirente (destinatario de la operación) se configura como tal, como así indica la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, entre otras.

No obstante y como se ha puesto de manifiesto en el fundamento de derecho anterior, este Tribunal considera acreditada la condición de terreno "urbanizado o en curso de urbanización" de la finca controvertida, por lo que, tratándose del supuesto previsto de exclusión de exención en el artículo 20.Uno.20º a) de la Ley del IVA, la operación estaría sujeta y no exenta. Con base en lo anterior, se estiman las pretensiones de la interesada y procede la anulación de la liquidación practicada por la Administración.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>TRIBUNAL SUPREMO: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....</b>	<b>21</b>
<i>Extinción de condominio: Sentencia de 9 de julio de 2019 .....</i>	<i>21</i>
<b>TRIBUNAL SUPREMO: Procedimiento Tributario .....</b>	<b>27</b>
<i>Cálculo de los intereses de demora en caso de estimación parcial de una reclamación: Sentencia de 18 de julio de 2019 .....</i>	<i>27</i>

## TRIBUNAL SUPREMO: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

*Extinción de condominio: Sentencia de 9 de julio de 2019*

La extinción de un condominio, en el que se adjudica un bien indivisible a uno de los condóminos, matrimonio en sociedad de gananciales que ya era titular dominical de una cuota de dicho bien, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. La base imponible es el porcentaje que se adjudicó a la sociedad de gananciales, puesto que ya era titular de un porcentaje con anterioridad.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Hechos y actos administrativos litigiosos; proceso de instancia; e indicación de quien es aquí la parte recurrente en la actual casación.*

- Entre las personas que seguidamente se indican, y en los términos que también a continuación se expresan, existió una comunidad respecto de la titularidad de estas dos fincas: la vivienda señalada con la letra NUM000 en la planta NUM001 del edificio sito en CALLE000 número NUM002 de la ciudad de Cádiz; y plaza de garaje o aparcamiento número NUM001 en planta NUM003 del mismo edificio.
  - D. Demetrio y Dña. Lina eran dueños con carácter ganancial de 6/12 partes indivisas adquiridas por compra a Edigadir, S.L. en escritura de 1 de febrero de 2007;
  - Dña. Salome era dueña con carácter privativo de 3/12 avas partes indivisas, más el usufructo vitalicio de otra 1/12 ava parte, adjudicadas al fallecimiento de su esposo en fecha 17 de julio de 2007; y
  - D. Jesús, D. Obdulio, D. Demetrio, Dña Ángela, Dña. Emilia, y D. Jose Ángel eran dueños con carácter privativo, por sextas e iguales partes entre ellos, de 2/12 avas partes indivisas, más la nuda propiedad de 1/12 parte indivisa, adjudicadas al fallecimiento en fecha 17 de julio de 2007 de su padre.
- En la escritura notarial otorgada en fecha 27 de noviembre de 2014, Dña. Salome, D. Jesús, D. Obdulio,

Dña. Ángela, Dña. Emilia y D. Demetrio, Dña. Lina y D. Jose Ángel disolvieron la comunidad existente entre ellos sobre las dos fincas urbanas que se han mencionado.

En virtud de la referida escritura, y tratándose de fincas indivisibles que desmerecen por la división, sus otorgantes adjudicaron las mismas al matrimonio formado por los cónyuges D. Demetrio y Dña. Lina, con la obligación de abonar: a Dña. Salome la cantidad de 25.655,40 euros; y a los hermanos D. Jesús, D. Obdulio, Dña. Ángela, Dña Emilia, y D. Jose Ángel la cantidad de 3.691,60 euros a cada uno de ellos.

- D. Demetrio presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados con una cuota a ingresar de cero euros resultante de aplicar sobre el valor declarado (95.610,00 euros) una solicitud de exención.
- La Administración tributaria adoptó en fecha 6 de octubre de 2015 propuesta de liquidación por el mismo concepto de Actos Jurídicos Documentados y un importe a ingresar de 1.481,25 euros, tomando al efecto como base imponible la suma declarada (95.610,00 euros); propuesta que fue elevada a definitiva mediante acuerdo liquidatorio de 1 de febrero de 2016.
- El último acuerdo fue confirmado en vía económico-administrativa por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía [TEAR-A] de 14 de octubre de 2016.
- El proceso de instancia fue iniciado mediante recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Demetrio dirigido contra la resolución del TEAR-A que acaba

de mencionarse; y la sentencia objeto de esta casación anuló dicha resolución y la liquidación de que traía objeto.

Como más adelante se expone con mayor detalle, su razonamiento principal fue que no procedía gravar por la modalidad impositiva de Actos Jurídicos Documentados la documentación en escritura pública de la operación de extinción del condominio, en tanto que ésta constituía, *"en palabras del Tribunal Supremo, una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que no tiene efectos fiscales"*.

Y esta doctrina del Tribunal Supremo la refería a la sentencia de 28 de junio de 1998.

7. El actual recurso de casación lo ha interpuesto la Junta de Andalucía.

**Segundo.** *Los razonamientos que la sentencia recurrida desarrolla para justificar su fallo estimatorio.*

Están contenidos en su fundamento de derecho cuarto y consisten en lo que continúa.

1. Se citan precedentes anteriores de la Sala de Sevilla en los siguientes términos:

"Esta Sala y Sección ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con la materia aquí debatida en diversas Sentencias entre las que cabe destacar, por más recientes, las de 6 de septiembre de 2012 dictada en autos 131/2012, de 13 de septiembre del mismo año dictada en autos 132/2012, o de 5 de noviembre de 2015 dictada en recurso 192/2015, cuyos razonamientos reiteramos y reproducimos seguidamente en base a los principios de seguridad jurídica, unidad de doctrina e igualdad en la aplicación e interpretación de la Ley.

La división de la cosa común es un derecho de los condóminos, establecido en el art. 1062 del Código Civil (LEG 1889, 27), mediante el cual se puede producir la extinción del condominio, y una de las formas de extinción es la adjudicación a uno de los partícipes, con compensación de lo que se considera el exceso de adjudicación con una cantidad en metálico a los demás copartícipes. Puede ser que materialmente se produzca una transmisión, pero jurídicamente no puede tener efecto como tal transmisión, pues el derecho que se adquiere con la adjudicación ya se poseía globalmente con la situación de proindiviso, por lo que la adjudicación no puede tener efectos tributarios.

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1999 cuando afirma que (...).

2. Se transcriben estas declaraciones de esa sentencia de 28 de junio de 1999 del Tribunal Supremo que es invocada:

"Y, por último y en tercer lugar, porque no puede tacharse de errónea la doctrina seguida por la sentencia recurrida.

Esta Sala, aun en supuestos no estrictamente similares al que ahora se enjuicia y como recuerda la Sentencia

de 23 de mayo de 1998, con cita de otras de la Sala Primera y de la Sala Tercera de este Tribunal, tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que:

"la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero".

En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el art. 7º.1.A del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los mismos preceptos de los Textos vigentes de 24 de septiembre de 1993 y 29 de mayo de 1995-.

La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado.

Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.

Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero - arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación este con el art. 406, todos del Código civil -.

Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar - art. 400-.

Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de "compra" de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 del Código civil,

en relación este, también, con el 406 del mismo cuerpo legal.

En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico.

Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales.

Por lo demás, el hecho de que el art. 7º.2.B) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables solo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago,

"los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821 , 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código civil ..."

y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino solo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros.

No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del art. 24 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) -hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (RCL 1995, 2178, 2787) -, cuando veda la utilización del procedimiento analógico "para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias".

3. Se efectúa esta consideración sobre dicha sentencia de 28 de junio de 1999 de este Tribunal Supremo:

"La sentencia expuesta y su doctrina tienen un carácter eminentemente civil, pero no obstante fundamenta la inexistencia de transmisión en el derecho abstracto preexistente de los condóminos y afirma que por tanto no se producen efectos civiles ni fiscales. Empero en el orden tributario, la interpretación que debe hacerse

de la sentencia, no es la de que no haya existido transmisión, sino que la misma no puede tener efectos fiscales, pues la excepción del 7.2.B del R.D. Leg. 1/1993, ha de interpretarse no como un supuesto de no sujeción, sino de sujeción en la que concurre exención, por lo que no puede gravarse como acto jurídico documentado".

4. Después de todo lo anterior se concluye lo siguiente:

"Con arreglo a la doctrina expuesta ha de confirmarse la resolución impugnada y coincidir con la misma en que la operación realizada debe incluirse en el concepto de exención, en tanto que la adjudicación no produce efectos civiles, ni tributarios, por lo que no debe tributar por el concepto de ITPAJD, so pena de infringir el principio de prohibición de doble imposición del art. 31.2. del R.D. Leg. 1/1993 (...).

Aplicando la posición expuesta al caso de autos, y partiendo del presupuesto de que el acuerdo administrativo impugnado practica liquidación por IAJD, cabe colegir que no procede gravar por dicha modalidad impositiva la documentación en escritura pública de la operación de extinción del condominio en tanto que ésta constituye, en palabras del Tribunal Supremo, una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que no tiene efectos fiscales".

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

La determina así la parte dispositiva del auto:

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

Determinar si la extinción de un condominio formalizada en escritura pública notarial, cuando se adjudica el bien inmueble sobre el que recae a uno de los condóminos, quien satisface en metálico a los demás el exceso de adjudicación, constituye una operación sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas pero exenta o una operación no sujeta a esa modalidad y, por ende, si está no sujeta o está sujeta, respectivamente, a la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 7.2.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 (RCL 1993, 2849) , en conexión con los artículos 28 y 31.2 de ese mismo texto refundido".

**Cuarto.** *El recurso de casación de la Junta de Andalucía.*

Reprocha a la sentencia recurrida la infracción de los artículos 7.2.B), 28, 31.2 y 45 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 (RCL 1993, 2849) [TRITPyAJD].

La argumentación central desarrollada para justificar esa infracción que se preconiza es que la Sala de instancia ha considerado, de manera errónea, que las excepciones que el primero de esos preceptos establece, respecto de las transmisiones patrimoniales sujetas, lo que encarnan son supuestos de sujeción a la modalidad de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO) pero exentos; y que tal sujeción debe determinar la no sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (IAJD).

**Quinto.** *La oposición al recurso de casación que realiza don Demetrio.*

Defiende la tesis de que el hecho aquí litigioso, frente a lo pretendido por la Administración recurrente en la actual casación, sí está sujeto a la modalidad de ITPO, aunque exento; y, por tal razón, no resulta de aplicación la imposición dispuesta en el artículo 31.2 del TRITPyAJD.

**Sexto.** *Reiteración de la doctrina establecida por la sentencia núm. 344/ 2019, de 14 de marzo de 2019, dictada por esta Sala y Sección en el recurso de casación 5404/2017.*

Esa sentencia que acaba de mencionarse aborda y resuelve una cuestión de sustancial identidad a la aquí suscitada, por lo que razones de coherencia y unidad de doctrina, inherentes a los postulados constitucionales de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la ley ( artículos 9.3 y 14 CE (RCL 1978, 2836)), imponen, como seguidamente se hace, reiterar lo razonado y resuelto en dicha anterior sentencia.

**Séptimo.** *El juicio de la Sala sobre la cuestión que presenta interés casacional.*

1.- El punto de partida debe ser examinar cómo está regulada la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de la extinción del condominio.

El artículo 4 del TRITPyAJD establece que:

"a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

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

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

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

y, por otro, que;

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

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

2.- Tras lo anterior, debe decirse que en el caso litigioso no se ha producido ningún exceso de adjudicación, pues lo acontecido ha sido que los copartícipes han convenido extinguir el condominio existente sobre dos fincas indivisibles y efectuar la adjudicación de sus cuotas abstractas sobre esas dos fincas comunes de la manera que imponía su indivisibilidad.

Esto es, la extinción del condominio no ha conllevado la división material de las dos fincas comunes (al no ser ello posible). Ha determinado estas dos consecuencias o efectos: de un lado, la adjudicación de la totalidad de cada una de ellas a la sociedad de gananciales de un matrimonio que era copartícipe en el condominio; y, de otro lado, el pago en metálico a los demás copartícipes, por parte de dicha sociedad de gananciales, del valor de la cuota abstracta que tenían en la comunidad (al no poder recibir esa cuota mediante la entrega de una parte material de las fincas debido a la indivisibilidad de éstas).

Explicado lo anterior de otra manera equivale a lo siguiente. Antes de la extinción cada uno de los comuneros era propietario de un determinado porcentaje de esas dos fincas comunes. A la vista de que dichos inmuebles son indivisibles, extremo que no se discute, los copartícipes decidieron que la sociedad de gananciales del matrimonio que participaba en la comunidad se adjudicara el porcentaje de los otros comuneros; y que lo hiciera compensando a estos últimos mediante una entrega de dinero equivalente al porcentaje del valor de cada una de esas dos fincas que les correspondía en la comunidad.

3.- Lo que exterioriza lo anterior es la extinción de una comunidad de bienes en la que, ante la indivisibilidad de las fincas comunes, uno de los copartícipes (la sociedad gananciales de un matrimonio) se adjudica la totalidad de las fincas y paga en metálico a los otros copartícipes la cuota abstracta o porción porcentual que tenían en la comunidad.

Y esta solución es conforme con el régimen establecido para la comunidad de bienes en el Código Civil (CC), como ponen de manifiesto los siguientes preceptos de este texto legal.

El artículo 392 CC establece que:

"hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas".

Por su parte, el artículo 450 del mismo CC dispone que: "cada uno de los partícipes de una cosa que se posea

en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión".

Este último precepto, según se comprueba, da respuesta al problema de si la división de la cosa común tiene carácter declarativo o traslativo de la propiedad (Cfr. STS 2351/2010, de 30 de abril de 2010, rec. casación 21/2008, FJ 5º). Pues pone de manifiesto que la división de la cosa común no es una transmisión patrimonial; al ser, simplemente, la especificación de un derecho preexistente.

Por otro lado, el artículo 406 CC establece que:

"serán aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia".

Una remisión que ha de entenderse realizada al artículo 1061, párrafo primero, CC, que dispone que:

"cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero".

Debiéndose añadir que la indivisibilidad puede ser de tres tipos: legal (cuando viene exigida por el ordenamiento jurídico); material (cuando es imposible la división por la propia naturaleza del bien); y económica o funcional (cuando la división haría desmerecer mucho el valor del bien).

- 4.- También ha de destacarse que la STS de 28 de junio de 1999 (RJ 1999, 6133), rec. casación 8138/1998, FJ 3º, aborda una situación equivalente a la del actual caso litigioso cuando afirma lo siguiente:

"en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho con su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de una división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 CC - la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad es paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, el exceso en dinero".

- 5.- La operación enjuiciada por el tribunal andaluz no es, por tanto, una operación que tenga encaje en el artículo 7 T RITPyAJD (RCL 1995, 1816) referido al hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Y si no estamos, como es el caso, ante una transmisión onerosa "inter vivos", no resulta aplicable dicho precepto en ninguno de sus apartados; dado que los hechos litigiosos no tienen acomodo en los supuestos definidos en el apartado 1 del artículo 7 [particularmente su letra A)], como tampoco en ninguno de los previstos en el apartado 2 del mismo precepto [en particular en su letra B), puesto que no se ha producido ningún exceso de adjudicación --ni sujeto ni no sujeto--].

No se tributará, por tanto, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. Si se tributará, en cambio, por la modalidad de actos jurídicos documentados; y no ya solo por la cuota fija ( artículo 31.1 T RITPyAJD), cuestión que es indiscutida, sino por la cuota gradual, puesto que concurren todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 T RITPyAJD, cuyo tenor es el siguiente:

"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa evaluable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245y RCL 2002, 1318), por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

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

Efectivamente, nos hallamos ante i) la primera copia de una escritura pública; ii) que tiene por objeto cantidad o cosa evaluable; iii) que contiene acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad; y iv) que no está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas ni a la modalidad de operaciones societarias del propio ITPyAJD.

Esta es la tesis que viene sosteniendo la Administración andaluza y el TEAR de Andalucía.

- 6.- Ahora bien, dicho todo lo anterior, es preciso dar un paso más para determinar cuál es la base imponible en el caso litigioso; lo que debe ser el resultado de efectuar en estas tres precisiones.

La primera es que esa base imponible, según establece el apartado 1 del artículo 30 T RITPyAJD, es el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

La segunda es que, en el actual caso litigioso, el valor declarado y aceptado por la Administración tributaria es 95.610 euros.

Y la tercera es que la base imponible, en este caso litigioso, no es 95.610 euros, sino el porcentaje de ese importe que se adjudicó a la sociedad de gananciales del matrimonio formado por don Demetrio y doña Lina y que con anterioridad pertenecía a los otros comuneros; y así debe ser porque la sociedad de gananciales que resultó adjudicataria de dicho inmueble ya era titular de otro porcentaje en esas dos fincas comunes a título dominical.

Este criterio está en línea con lo que se declaró en la STS 1484/2018, de 2 de octubre (rec. cas 4625/2017), FJ 4º,

relativa a la liquidación en concepto de impuesto sobre actos documentados con motivo de la escritura de liquidación de gananciales y de la liquidación de bienes existente sobre una vivienda que les pertenecía con carácter común a ambos cónyuges, siendo dueños cada uno de la mitad indivisa, en la que se afirmó:

"la convención por virtud de la cual un cónyuge adquiere su mitad indivisa -e indivisible-, de la que ya poseía la otra mitad indivisa por razón de la comunidad que se extingue, compensando en su estricta parte al otro en el valor de tal mitad, no constituye un exceso de adjudicación y, por ende, una transmisión patrimonial en sentido propio, susceptible de gravamen bajo la modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Ello permite inferir racionalmente, con toda lógica, que el valor de lo que se documenta en una convención de esta clase no puede equivaler al de la totalidad del bien, inmueble en este caso, que es objeto de división, sino sólo el de la parte que se adquiere ex novo y sobre el que estrictamente recae la escritura pública".

#### **Octavo.** *Contenido interpretativo de la sentencia.*

La respuesta que ha de darse a la cuestión de interés casacional antes mencionada, en consonancia con lo expuesto, es que la extinción de un condominio, en el que se adjudica un bien indivisible a uno de los condóminos, que ya era titular dominical de una cuota de dicho bien, a cambio de su equivalente en dinero, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas sino a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

#### **Noveno.** *Resolución de las pretensiones.*

Aplicando el criterio acabado de exponer y, poniéndolo en relación con las pretensiones de las partes, se llega a la conclusión de que el recurso de casación ha de ser estimado.

Así debe ser porque la extinción del condominio por la que se han adjudicado a la sociedad de gananciales del matrimonio que se ha venido mencionando dos fincas urbanas (una vivienda y una plaza de aparcamiento) de las que ya era titular dominical en una parte porcentual, a cambio de su equivalente en dinero, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD en tanto en cuanto no está sujeta a la modalidad de transmisiones onerosas.

Siendo de subrayar que tal operación no es una transmisión patrimonial en sentido propio sino, pura y simplemente, la especificación de un derecho preexistente.

Y al mismo tiempo debe declararse que la pretensión de la Junta de Andalucía no puede estimarse en su totalidad puesto que la liquidación recurrida se giró sobre la totalidad del valor declarado y aceptado del bien, cuando, como se ha puesto de relieve, la liquidación debe girarse una parte de ese valor, dado que la base imponible es única y exclusivamente el valor de la parte que se adquiere ex novo.

#### **Décimo.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741) no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en ese recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

#### **FALLAMOS**

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

1. Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos séptimo y octavo de esta sentencia.
2. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Junta de Andalucía contra la sentencia de 20 de julio de 2017, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 132/2017; que se anula y deja sin efecto con el alcance de lo que seguidamente se decide.
3. Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Demetrio en el proceso de instancia; a los sólo efectos de que la extinción del condominio a la que está referida la controversia quede sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD, pero constituyendo la base imponible de dicho gravamen única y exclusivamente el valor de las partes que se adquieren ex novo en las dos fincas a que se refiere la liquidación litigiosa .
4. No hacer especial imposición de las costas correspondientes a esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

## TRIBUNAL SUPREMO: Procedimiento Tributario

*Cálculo de los intereses de demora en caso de estimación parcial de una reclamación:  
Sentencia de 18 de julio de 2019*

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar el modo en que deben calcularse los intereses de demora como consecuencia de una estimación parcial de una reclamación, habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada; en concreto, si la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora, o si, por el contrario, ha de reintegrar a aquél la cantidad total ingresada inicialmente más los intereses de demora sobre esa cantidad y posteriormente proceder a girar nueva liquidación por el importe correspondiente sin proceder a la compensación de deudas", concluyendo el tribunal que, habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada, la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

El 12 de junio de 2002 se dictó acto administrativo de liquidación, correspondiente al IS, Régimen de Declaración Consolidada del ejercicio 1994, del que resultó una deuda tributaria de 9.316.558,08 euros.

El 21 de enero de 2003 se dictó acuerdo de imposición de sanción derivado de la liquidación anterior, por importe de 746.400,48 euros.

Contra ambos acuerdos la entidad interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que, en resolución de fecha 25 de noviembre de 2005, resolvió acumuladamente y acordó estimar en parte ambas, anulando la liquidación y disponiendo que se girase una nueva cuantificada del modo que se exponía y, en cuanto a la sanción, confirmando la calificación de infracción, pero disponiendo la adaptación de su cálculo.

Recurrida dicha resolución ante la Audiencia Nacional (recurso 34/2006), esta, en sentencia de 10/06/2009, estimó en parte el recurso.

Interpuesto recurso de casación (4261/2009) contra dicha sentencia ante el Tribunal Supremo, por la entidad y por el Abogado del Estado, en sentencia de 18 de junio

de 2012, el Tribunal falla no haber lugar al recurso instado por VALEO ESPAÑA y acoger el interpuesto por la Administración del Estado.

Casada la sentencia de la Audiencia Nacional, en su lugar, estima en parte el recurso contencioso administrativo, en cuanto a la regularización del IS en lo relativo a la ampliación de capital con prima de emisión y en relación a las sanciones, que anula por caducidad.

En cumplimiento de la indicada sentencia del Tribunal Supremo, se dicta por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el 15 de noviembre de 2012, acuerdo por el que se procede a anular la sanción correspondiente al IS 1994, por importe de 746.400,48 euros, así como la liquidación del IS 1994, por importe de 9.316.558,08 euros y a practicar una nueva liquidación de la que resulta una deuda tributaria de 3.534.618,01 euros, de los que 1.684.993,34 euros corresponden a cuota y 1.849.624,67 euros a intereses de demora.

Contra dicho acuerdo, VALEO ESPAÑA interpone ad cautelam ante el TEAC, reclamación económico-administrativa el 14 de diciembre de 2014 en la que manifiesta que procederá a interponer contra dicho acuerdo de ejecución, el correspondiente incidente de ejecución ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de conformidad con el artículo 109 de la LJCA (RCL 1998, 1741).

El 3 de enero de 2013 la recurrente procede a ingresar la deuda liquidada por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1994 por un importe total de 3.534.618,01 euros (1.684.993,34 euros de cuota y 1.849.624,67 euros de intereses de demora).

El 28 de noviembre de 2013, el Tribunal Económico-Administrativo Central estimó parcialmente el recurso en lo relativo a la aplicación del interés legal del dinero en el tramo que, una vez entrada en vigor la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), se inició a partir de la solicitud de suspensión.

En cumplimiento de la citada resolución del TEAC, el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en fecha 29 de agosto de 2014, procede a modificar la cuantía de los intereses de demora calculados anteriormente para ajustarse a la resolución del TEAC de manera que aplica el interés legal en el tramo que se inicia a partir de la solicitud de suspensión, el 17 de enero de 2006.

De acuerdo con esta nueva resolución, la cuantía de los intereses de demora asciende a 1.719.616,58 euros.

Además, en el acuerdo de ejecución se establece:

"En el presente supuesto, en la medida en que la deuda liquidada por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1994 fue objeto de ingreso en fecha 3 de enero de 2013 por un importe total de 3.534.618,01 euros (1.684.993,34 euros de cuota y 1.849.624,67 euros de intereses de demora) no procede exigir importe adicional alguno a ingresar por el citado concepto y periodo, debiendo proceder al cálculo del exceso ingresado, en concreto en este caso por intereses de demora, así como acordar la devolución en su favor del ingreso que resulte con sus correspondientes intereses de acuerdo con lo previsto en el artículo 32 de la Ley 58/2003, General Tributaria".

La Administración procede a la devolución del exceso ingresado por los intereses de demora, 130.008,09 euros, junto con los intereses que se devengan a favor de la recurrente por el ingreso indebido, tomando como fecha inicial de cómputo el 3 de enero de 2013, fecha en la que se produjo el ingreso indebido y, como fecha final, la fecha en que se ordena el pago, por importe de 10.828,07 euros. Contra dicho acuerdo, VALEO ESPAÑA interpone el 3 de octubre de 2014 incidente de ejecución alegando, en síntesis, que los intereses de demora a favor del recurrente han sido calculados incorrectamente.

El 2 junio de 2015, el TEAC desestimó el incidente de ejecución, desestimación contra la que se interpuso recurso ante la Audiencia Nacional.

Adujo VALEO ESPAÑA que la Administración había procedido de la siguiente manera:

En primer lugar, recalcula los intereses de demora que debía pagar VALEO ESPAÑA, calculados desde el día 1 de julio de 1995 (último día de plazo para ingresar la deuda derivada de la autoliquidación del Impuesto

sobre Sociedades del ejercicio 1994) hasta el 15 de noviembre de 2012 (fecha en la que dicta el Acuerdo de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012), todo ello en virtud de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013.

A estos efectos, como ordenaba la referida Resolución, se utiliza el tipo de interés legal en vez del tipo de interés de demora para el tramo iniciado a partir de 17 de enero de 2006 hasta 15 de noviembre de 2012.

Como resultado, los nuevos intereses de demora ascienden a 1.719.616,58 euros.

En segundo lugar, procede a compensar los intereses de demora ingresados por VALEO ESPAÑA inicialmente (1.849.624,67 euros) con los resultantes del nuevo cálculo (1.719.616,58 euros), siendo esta cantidad el importe a devolver a VALEO ESPAÑA.

Sobre dicho importe, 130.008,09 euros, esa Dependencia calcula intereses de demora a favor de VALEO ESPAÑA, calculados hasta el día 2 de septiembre de 2014, fecha de ingreso de los mismos, por importe de 10.828,07 euros.

Como resultado de lo anterior, se ingresa a VALEO ESPAÑA un total de 140.836,16 euros.

El único motivo aducido por VALEO ESPAÑA es la incorrección en el cálculo de los intereses de demora a su favor.

La Sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida estimó íntegramente el recurso, declarando que el procedimiento que debió seguirse es el siguiente:

En primer lugar, calcular el total de la devolución, que se correspondería con la devolución íntegra de los intereses de demora ingresados por la parte con fecha 3 de enero de 2013, por importe de 1.849.624,67 euros, más los intereses de demora devengados desde dicha fecha hasta la fecha de ordenación del pago de los mismos.

En segundo lugar, determinar el nuevo importe de intereses de demora a ingresar, que asciende a 1.719.616,58 euros.

Y, en tercer lugar, proceder a la compensación entre la cantidad a devolver resultante del punto primero anterior y el importe de 1.719.616,58 euros a que se hace referencia en el punto segundo.

Frente a esta sentencia se interpuso el presente recurso de casación por la Abogacía del Estado en el entendimiento de que la actuación administrativa ha sido conforme a derecho a la hora de realizar los cálculos a los que nos venimos refiriendo.

**Segundo.** *La cuestión de interés casacional objeto del recurso.*

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar el modo en que deben calcularse los intereses

de demora como consecuencia de una estimación parcial de una reclamación, habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada; en concreto, si la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora, o si, por el contrario, ha de reintegrar a aquél la cantidad total ingresada inicialmente más los intereses de demora sobre esa cantidad y posteriormente proceder a girar nueva liquidación por el importe correspondiente sin proceder a la compensación de deudas".

Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 26.5, 32 y 73.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, el artículo 66.3 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069, 1378), y el artículo 58.2.

**Tercero.** *El juicio de la Sala sobre la cuestión con interés casacional.*

La Sentencia recurrida ha seguido para su exposición los fundamentos de Derecho Segundo a Cuarto, ambos inclusive de la R. TEAC, que señalan:

"SEGUNDO: La interesada alega que la compensación que ha practicado de oficio la Administración para la extinción de la nueva liquidación con cargo a lo ingresado para el pago de la inicialmente practicada y anulada en esta vía no es ajustada a Derecho.

La Administración debería haber acordado la devolución íntegra de los intereses de demora ingresados el 3 de enero de 2013 por importe de 1.849.624,67 euros y que han sido anulados y haber girado una nueva liquidación por importe de 1.719.616,58 euros, pero no proceder a la compensación de las deudas.

Además, el interesado considera que el cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente debió realizarse sobre la base de 1.849.624,67 euros, indebidamente ingresados por el obligado tributario con fecha 3 de enero de 2013, antes de proceder a la compensación de dicho importe con el de la nueva liquidación practicada, debiéndose computar los mismos desde la citada fecha hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución en cuestión.

TERCERO: A la hora de resolver estas cuestiones es necesario traer a colación los siguientes preceptos:

El artículo 73.1 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), General Tributaria, autoriza a la Administración para la práctica de compensación de oficio dentro del período voluntario en los casos en que, como aquí ocurre, proceda:

"la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta ley".

A tenor del artículo 26.5 de la Ley 58/03:

"En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación.

En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución".

En los mismos términos que el artículo 73.1 de la LGT, el artículo 58.2.b) del Reglamento General de Recaudación (RCL 2005, 1770), aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, señala:

"Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario.

En la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará al obligado al pago el importe diferencial para que lo ingrese en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo".

También el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, al regular en su artículo 66 las cuestiones relativas a la ejecución de resoluciones administrativas, dispone (artículo 66.3 in fine) que "cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre".

En el Acuerdo de Ejecución de fecha 29 de agosto de 2014 se dispuso la compensación de la deuda resultante de la nueva liquidación practicada por la Administración respecto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1994, por importe de 3.404.609,92 euros (1.684.993,34 euros de cuota y 1.719.616,58 euros de intereses), con el importe que correspondía devolver al contribuyente, que en su totalidad ascendía a 3.534.618,01 euros (1.684.993,34 euros de cuota y 1.849.624,67 euros de intereses), conforme a lo dispuesto en el artículo 58.2.b) del Reglamento General de Recaudación ya comentado, de manera que el importe del ingreso indebido ascendió finalmente a 130.008,09 euros.

Por tanto, este Tribunal no puede sino concluir que la actuación realizada por la Administración fue correcta, al compensar de oficio las cantidades a ingresar y a devolver que resultan de la práctica de la nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior.

CUARTO: Sostiene por otra parte la reclamante que lo procedente en estos casos es reconocer la naturaleza de ingreso indebido a la totalidad de lo ingresado para el pago de la liquidación anulada (en este caso, 1.849.624,67 €), y calcular el interés de demora sobre esa cuantía, pues de otra manera, esto es, de la forma en que ha procedido la Administración, se le está sustrayendo su derecho a obtener los intereses de demora a cuyo percibo tiene derecho en cuando a la parte de lo ingresado que es objeto de compensación.

El artículo 32 de la Ley 58/03, General Tributaria (LGT), por lo que ahora interesa, establece:

"1. La Administración Tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias [...].

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución."

Debemos partir de la base de que los intereses de demora correspondientes a ingresos indebidos tienen una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por una de las partes de la relación tributaria debida a la disposición de una determinada cantidad de dinero por un tiempo superior al debido, devengándose desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido.

En nuestro supuesto, el ingreso indebido no fue de 1.849.624,67 euros como alega la recurrente, sino de 130.008,09 euros, ya que 1.719.616,58 euros fueron debidos en todo momento, teniendo por tanto la Administración que "indemnizar" a la recurrente por el tiempo durante el cual la Administración "dispuso" de dicha cantidad no debida (El subrayado es nuestro).

De acuerdo con lo expuesto, la interesada tiene en efecto derecho a los intereses de demora devengados por la suma indebidamente ingresada para el pago de la liquidación ulteriormente anulada desde la fecha de realización del pago hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, fecha ésta que, en cuanto a la parte del importe de la devolución concurrente con la nueva deuda liquidada, es la del acuerdo de compensación que se dicta conjuntamente con la práctica de la nueva liquidación de acuerdo con lo

señalado en el antes citado artículo 58.2.b) del Reglamento General de Recaudación.

Debemos tener en cuenta la Resolución de este Tribunal de 25 de octubre de 2012 (RG 3614/11) en la que se determinó lo siguiente:

"El "dies ad quem" del devengo de los intereses que nos ocupan coincide, según el reiterado artículo 32.2, con "la fecha en que se ordene el pago de la devolución" fecha ésta que bien puede identificarse con la del Acuerdo de la compensación (26-05-2011), habida cuenta que la compensación, en definitiva, es un medio de extinción de la deuda tributaria, al igual que lo es el pago, reconociéndolo así el artículo 59.1 de la LGT, y modo de extinción de las deudas en general tal y como disponen los artículos 1.195 y ss. del Cciv (LEG 1889, 27).

Procede en consecuencia anular la liquidación impugnada a fin de que se liquide una nueva que tome como fecha final del devengo de intereses en favor del contribuyente la establecida por el artículo 32.2 de la LGT."

Por tanto, debemos desestimar en este punto las pretensiones del interesado en cuanto a calcular los intereses de demora devengados a favor de la entidad recurrente de conformidad con el artículo 32.2 de la LGT sobre la base de 1.849.624,67 euros, puesto que el ingreso indebido únicamente asciende a 130.008,09 euros".

No comparte la Audiencia Nacional el criterio del TEAC, pues a su juicio "no parece correcto compensar el importe de 1.849.624,67 euros con el de 1.719.616,58 euros, y devolver a la recurrente la diferencia, 130.008,09 euros, junto con intereses de demora desde el 3 de enero de 2013, afirmando que el importe de 1.719.616,58 euros fue debido en todo momento, pues este último importe fue únicamente debido a partir del momento en que se liquidó correctamente por la Administración, ya que en caso contrario recaerá sobre el particular el proceder incorrecto de la Administración". En cambio, considera correcto el procedimiento propuesto por la VALEO ESPAÑA, de manera que, según su criterio, lo correcto sería:

"En primer lugar, calcular el total de la devolución, que se correspondería con la devolución íntegra de los intereses de demora ingresados por la parte con fecha 3 de enero de 2013, por importe de 1.849.624,67 euros, más los intereses de demora devengados desde dicha fecha hasta la fecha de ordenación del pago de estos.

En segundo lugar, determinar el nuevo importe de intereses de demora a ingresar, que asciende a 1.719.616,58 euros, sobre el cual no existe discusión.

Y, en tercer lugar, proceder a la compensación entre la cantidad a devolver resultante del punto 1 anterior y el importe de 1.719.616,58 euros a que se hace referencia en el punto 2 anterior".

Pues bien, la clave de este recurso consiste en el carácter debido o no de lo ingresado por VALEO ESPAÑA el día 3

de enero de 2013. Recuérdese que la recurrente procedió a ingresar la deuda liquidada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994 por un importe total de 3.534.618,01 euros (1.684.993,34 euros de cuota y 1.849.624,67 euros de intereses de demora).

El problema surge después porque el cálculo de los intereses no es correcto. Como sostiene el Abogado del Estado la procedencia de la compensación viene establecida en los artículos 26,5 y 71.3 LGT y artículo 58.2.b) RGR y 66.3 RGRVA (RCL 2005, 1069, 1378), pero dichos preceptos han de complementarse con lo dispuesto en el artículo 32 LGT que se refiere, sabido es, a los ingresos indebidos.

Ya que ingresos indebidos ha habido, lo que se discute es si lo indebido se extiende a la totalidad de lo inicialmente ingresado (sin compensación) o a la diferencia (tras la compensación).

No todos los intereses son indebidos; una parte de ellos son debidos.

Conceptualmente tan debida es la cuota tributaria como debidos son los intereses de demora, cuestión distinta es la derivada del cálculo erróneo de estos últimos, en cuyo caso, estos últimos son ingresos indebidos, pero no en su totalidad sino única y exclusivamente por el exceso ingresado. Inicialmente se ingresaron 1.849.624,67 euros y finalmente se ha determinado que el importe que se debía ingresar es 1.719.616,58 euros.

Nunca, por tanto, ha sido el ingreso de 1.719.616,58 euros un ingreso indebido, indebido es el exceso ingresado, y, por tanto, es correcto el modo de proceder de la administración, puesto que la devolución ha de ser por un importe equivalente a ese exceso ingresado más los intereses de demora sobre el mismo.

#### **Cuarto.** *Contenido interpretativo de la Sentencia.*

A la hora de calcular los intereses de demora, habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada, la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora.

#### **Quinto.** *Resolución de las pretensiones de las partes.*

VALEO ESPAÑA pretende que, tras la anulación de una liquidación de intereses de demora, la Administración tributaria ha de reconocer al contribuyente una devolución de ingresos indebidos por la cantidad inicialmente girada e ingresada, más los intereses de demora sobre esa cantidad, y, posteriormente, proceder a girar una nueva liquidación por el importe correspondiente para, en su caso y en último término, proceder a la compensación entre dichos importes. Tales pretensiones no son conformes a derecho y por ello no las estimamos, puesto que no están en consonancia

con el criterio de la Sala sobre la cuestión con interés casacional de conformidad con los razonamientos expuestos en el fundamento tercero.

A la vista de ello, declaramos:

- 1º.) Haber lugar al recurso de casación núm. 4872/2017 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 15 de junio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 654/2015, sobre el cálculo de intereses de demora como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación, sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se resuelve.
- 2º.) Enjuiciar el proceso seguido en la instancia y desestimar el recurso contencioso-administrativo núm.654/2015, interpuesto por VALEO ESPAÑA, S.A. ante la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda) contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de junio de 2015, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994, siendo la cuantía del mismo 130.008,09 euros, y en consecuencia, se declara conforme a derecho el acuerdo de liquidación de fecha 29 de agosto de 2014 practicado por la dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

#### **Sexto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

No ha lugar a la imposición de costas de este recurso al no apreciarse temeridad o mala fe, de modo que, según determina el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), cada parte abonará las causas a su instancia.

#### **FALLAMOS**

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 4872/2017 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 15 de junio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 654/2015, sobre el cálculo de intereses de demora como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación, sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se resuelve.
- 3º) Enjuiciar el proceso seguido en la instancia y desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 654/2015, interpuesto por VALEO ESPAÑA, S.A.

ante la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda) contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de junio de 2015, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994, siendo la cuantía del mismo 130.008,09 euros y, en consecuencia se declara conforme a derecho el acuerdo de liquidación de fecha 29 de agosto de 2014 practicado por la dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central

de Grandes Contribuyentes.

4º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

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

Así se acuerda y firma.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

OFICINAS LIQUIDADORAS

## TRIBUTOS MUNICIPALES

**TRIBUNAL SUPREMO.....34**

Procedimiento de fijación de valores catastrales: Sentencia de 25 de junio de 2019 ..... 34

## TRIBUNAL SUPREMO

### Procedimiento de fijación de valores catastrales: Sentencia de 25 de junio de 2019

La ponencia de valores goza de certeza correspondiendo al interesado acreditar la incorrección del valor catastral asignado a su inmueble. No se acredita en este caso la condición de edificación rural sostenida por el recurrente en lugar de la urbana señalada en la ponencia.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

##### **Primero.** *Objeto del recurso.*

El presente recurso de casación se formula contra la sentencia dictada el 7 de marzo 2017 (PROV 2017, 94968) por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Burgos (Sección 2ª), del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, dictada en el recurso 25/2016, relativo a comunicación del valor catastral individual derivado de valoración colectiva en relación a un inmueble sito en calle DIRECCION000, NUM003, de Torreiglesias (Segovia), consistente -según descripción del recurrente- en un edificio de vivienda unifamiliar rural, con planta baja y desván, cuya planta baja, a su vez, está dividida en dos partes, una dedicada a vivienda y la otra que ocupa la cuadra y portada.

##### **Segundo.** *Infracción de la jurisprudencia sobre impugnabilidad de las ponencias de valores catastrales.*

El recurrente, con cita de las sentencias del Tribunal Supremo de 5 y 20 de octubre de 2015 (rec. cas. núms. 3469/2013 y 1352/2013, respectivamente), afirma que la Sala a quo, ha reducido el objeto del recurso a analizar "si los valores básicos contenidos en la Ponencia han sido aplicados correctamente", no admitiendo la impugnación de aquellos aspectos defectuosos de la ponencia que tienen incidencia en la determinación individualizada del valor catastral, por lo que, a su entender ha vulnerado la doctrina del Tribunal Supremo sobre impugnabilidad de las ponencias de valores. Hay que precisar, en primer lugar, que el auto de la Sección Primera, delimitando la cuestión de interés casacional, no menciona la cuestión a que hace referencia el escrito de interposición

en este apartado, lo cual ya constituye motivo bastante para excluir el análisis de esta argumentación del recurrente que se separa de la cuestión de interés casacional identificada en el auto de 15 de septiembre de 2017.

En todo caso, lo cierto es que, como sostiene el abogado del Estado, la sentencia de instancia no desconoce la jurisprudencia sobre la posibilidad de alegar vicios de la ponencia de valores con motivo de la impugnación del valor individual notificado a los interesados, sino que trata de delimitar el alcance de esa posibilidad y lo hace de acuerdo con las reglas sobre carga de la prueba que ha establecido al respecto nuestra doctrina jurisprudencial.

En efecto, la representación del Sr. Avelino cita algunas sentencias del Tribunal Supremo, las antes mencionadas de 5 y 20 de octubre de 2015, que ciertamente facultan a los interesados para alegar, con motivo de la impugnación del valor catastral notificado, los "posibles defectos o vicios de la Ponencia de Valores que no se manifiestan más que cuando la misma se proyecta sobre el bien inmueble particular". Ahora bien, esta doctrina jurisprudencial debe entenderse también completada con lo afirmado en nuestra sentencia de 7 de octubre de 2015 (RJ 2015, 4850) (rec. cas. núm. 1887/2013), en la que se razona lo siguiente:

"El tercero de los motivos de casación incide más específicamente sobre la determinación individual de los valores catastrales de las fincas de los interesados. El Abogado del Estado considera que la sentencia de la Sala del Tribunal Superior de Justicia vulnera el artículo 65 de la Ley de Haciendas Locales (RCL 2004, 602, 670), los artículos 28 y concordantes de la Ley del Catastro Inmobiliario (RCL 2004, 599) y la doctrina contenida, entre otras, en la STS de 11 de julio

de 2013 (rec. de cas. 5190/2011 (RJ 2013, 5504)) al declarar inmotivada y errónea la determinación del valor catastral asignado a la finca de los demandantes porque "no se han aportado esos estudios de mercado, que indudablemente existen en la Ponencia de Valores del municipio. O lo que es lo mismo, como en el recurso concreto no se han aportado esos estudios de mercado se generaliza y se afirma que en la Ponencia de Valores de Alicante (sic) no existen tales estudios de mercado. Este salto dialéctico no tiene justificación y no debe admitirse. Los estudios de mercado existen y forman parte del expediente administrativo elaborado para la aprobación de la Ponencia de Valores, lo que ocurre es que se discutía la impugnación del valor catastral asignado a una finca particular, individual y concreta, y se desconocía, porque no era objeto de impugnación jurisdiccional, que la sentencia iba a enjuiciar la Ponencia de Valores del municipio".

La jurisprudencia de esta Sala, recogida en la sentencia de 5 de octubre de 2015, rec. cas. 3469/2013 (RJ 2015, 4563), sobre la cuestión suscitada puede resumirse en los siguientes términos:

- 1º) Conforme a la Ley del Catastro Inmobiliario (RCL 2004, 599), la determinación del valor catastral de cada bien inmueble se inicia con la aprobación de la Ponencia de Valores. Aprobación de Ponencia de Valores y asignación individualizada del valor catastral a cada inmueble, son actos que, estrechamente relacionados, poseen sustantividad propia, por lo que lo procedente es, en principio, que los reparos que se tengan contra la Ponencia de Valores se hagan respecto de dicho acto.
- 2º) Sin embargo, cuando se individualiza cada valor catastral, y se notifica este, es cuando el interesado puede valorar los posibles defectos o vicios de la Ponencia de Valores que no se manifiestan más que cuando la misma se proyecta sobre el bien inmueble particular, por lo que no existe inconveniente jurídico alguno que al hilo de la fijación y notificación del valor catastral se extienda la impugnación a aquellos aspectos de la Ponencia de Valores defectuosos en cuanto tienen incidencia en la determinación individualizada del valor catastral.
- 3º) La Ponencia de Valores goza de presunción de certeza, por lo que corresponde a la parte recurrente desvirtuar la misma asumiendo la carga de la prueba para llevar al convencimiento del órgano jurisdiccional que se ha producido una incorrecta determinación del valor de mercado.

En el presente caso, como se ha indicado, la Sala de instancia acoge las pretensiones actoras pues negada la existencia de estudio de mercados, esta afirmación no fue desvirtuada por la Administración, realizando el Abogado del Estado alegaciones genéricas al respecto, pero no afirma su existencia, lo que le lleva a concluir en la inexistencia de estudios de mercado. Sin embargo, siguiendo la doctrina anteriormente expuesta, resulta claro que la Sala de instancia ignora

uno de los presupuestos básicos recogidos como es la presunción de certeza de la Ponencia de Valores. Partiendo de esta presunción, es la parte demandante quien debe asumir la carga de la prueba que acredite la incorrecta determinación del valor catastral que resulta de la Ponencia por ser realmente superior al valor de mercado.

(...) Correspondiéndole a las partes demandantes, en sede judicial, acreditar la incorrección del valor catastral asignado a sus inmuebles, la afirmación de su disconformidad debió ir acompañada de los medios de pruebas adecuados y suficientes. Y lo cierto es que el esfuerzo probatorio de las partes demandantes se redujo a lo expuesto anteriormente. Resulta, por ello, evidente que el Tribunal de instancia debió atender a la presunción de certeza de los datos de la ponencia de valores, porque la parte actora prescindió voluntariamente de los trámites que podían haberla desvirtuado mediante la utilización de aquellos medios de prueba que sometieran a debido contraste los datos utilizados por el Catastro".

Como sostiene el Abogado del Estado, la sentencia recurrida no ha infringido esta jurisprudencia cuando declara que no son admisibles las "[...] consideraciones relativas a las exigencias de los estudios previos para la delimitación de áreas, o las objeciones al estudio de mercado de los municipios sin dinámica inmobiliaria o las relativas a los módulos de valor unitario, dado que todas ellas son motivos impugnatorios de la Ponencia de Valores y no de su concreta aplicación al inmueble objeto del recurso [...]".

Y tal como afirma la sentencia de instancia, "[...] habrá de estarse al resultado de la prueba, que examinaremos en los Fundamentos siguientes para determinar si se han aplicado correctamente los criterios de la Ponencia de Valores a las características físicas del inmueble y si de dicha aplicación puede considerarse vulnerado el artículo 23.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004 (RCL 2004, 599)", esto es, si la aplicación ha respetado la regla básica según la cual el valor catastral no podrá superar el valor de mercado. Y así se concreta en el párrafo primero del Fundamento Quinto cuando la Sala declara que "[...] le corresponde al recurrente acreditar que efectivamente ese resultado no es acorde a las exigencias legales o no se ajusta a las condiciones o características físicas de la finca".

Por lo tanto, el interesado puede acreditar tanto que el resultado de aplicar la ponencia no es acorde con las exigencias legales porque conduce a un valor catastral superior al valor de mercado, como que los criterios establecidos en la ponencia se han aplicado a la finca sin tomar en consideración las condiciones particulares de la propia finca o sus características físicas.

La sentencia recurrida no impide la impugnación de la valoración fundada en las condiciones y características de la finca como queda demostrado en el Fundamento Quinto en el que se examina la prueba pericial presentada por el interesado en lo que se refiere a su tipología y categoría.

**Tercero.** *Infracción de la Norma 20 y cuadro de coeficientes del valor de las construcciones del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio (RCL 1993, 2238, 2641).*

En el desarrollo de este segundo motivo, en el que propiamente se aborda la cuestión interpretativa suscitada en el auto de admisión del recurso, la parte recurrente expone, en primer término, cual es la tipología constructiva asignada a la finca por la Gerencia Territorial del Catastro y denuncia, seguidamente, la falta de inclusión de la tipología de Edificación Rural en la Ponencia de Valores de Torreiglesias (Segovia). En el apartado tercero del motivo efectúa una crítica de la sentencia, afirmando que "[...] la Sala no realiza un análisis en profundidad de la tipología de Edificación Rural prevista en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio (RCL 1993, 2238, 2641), al no estar contemplada en la Ponencia de Valores, limitándose a extraer algún criterio sobre la definición de Edificación Rural de una circular carente de valor normativo y una disposición hace ya tiempo derogada" (pág. 11).

Pues bien, esta Sala comparte el criterio del abogado del Estado de que para que en el presente caso el debate pueda resolverse en favor del recurrente, exigiría que por parte del mismo se hubiera rebatido la valoración de la prueba pericial efectuada por la Sala de instancia, acreditando que esa valoración es ilógica, irracional o arbitraria, lo que no ha acontecido.

El recurrente entiende el concepto de edificación rural como "[...] aquellas construcciones, para uso exclusivo de viviendas o de anexos, existentes en el medio rural y, más específicamente, en los municipios que forman el medio rural" (pág. 15). Para ello alega que el ordenamiento español tiene una normativa específica, la Ley 45/2007, de 13 de diciembre (RCL 2007, 2250), para el desarrollo sostenible del medio rural, que en su art. 3 define el medio rural como "el espacio geográfico definido por la agregación de municipios o entidades locales menores definido por las Administraciones competentes que posean una población inferior a 30.000 habitantes y una densidad inferior a 100 habitantes por km<sup>2</sup>", y el municipio rural de pequeño tamaño como "el que posea una población residente inferior a los 5.000 habitantes y esté integrado en el medio rural", condiciones que a su juicio concurren en el municipio de Torreiglesias. Lo que le permite afirmar que el concepto de edificación rural debe quedar referido a las construcciones de uso residencial de los municipios o pueblos de pequeño tamaño rurales, conforme a la definición de la Ley 45/2007, de 13 de diciembre (RCL 2007, 2250), de carácter agrícola y sin una dinámica inmobiliaria.

Sin embargo, esta conclusión no puede admitirse porque pretende incorporar a la valoración catastral una categoría que no se contempla en su normativa reguladora y que obedece a razones de protección del medio rural que no están presentes en esta normativa.

La Ley 45/2007, de 13 de diciembre (RCL 2007, 2250) delimita espacios geográficos, pero para nada se refiere

a la tipología de las viviendas u otros inmuebles existentes en dicho espacio, ni desde el punto de vista catastral, ni desde ningún otro punto de vista. La única previsión contenida en la ley que afecta a la conservación del patrimonio rural contempla que puedan "determinarse" ayudas públicas con esa finalidad (cfr. art. 33 de la Ley 45/2007, de 13 de diciembre (RCL 2007, 2250)), sin referirse expresamente al ámbito tributario y sin que se tenga noticia de que se hayan otorgado en dicho ámbito. Lo que acontece en el presente caso es que el recurrente califica el inmueble como edificación rural de uso exclusivo de vivienda, en lo que respecta a la edificación destinada a vivienda y de anexos para las edificaciones existentes en el inmueble destinadas a otros usos, pero esa descripción no es aceptada por el catastro que considera que se trata de una vivienda unifamiliar de carácter urbano con garaje o porche en planta baja. Y esta descripción no queda desvirtuada por la prueba pericial practicada ya que la sentencia recurrida destaca, después de una extensa valoración de la prueba que el perito introduce en su valoración criterios de tipologías de viviendas de otros ámbitos geográficos que no se acomodan al de Torreiglesias, así como que en el acto de examen de dicha prueba pericial, el perito vino a reconocer expresamente que se trata de una edificación que, aun con las características y calidad constructiva que específica, está destinada a uso principal de vivienda, y en su caso de anexo a la misma, sin tener vinculación alguna con fines propios del medio rural, y concluye que "[...] dicho informe no tiene virtualidad para enervar la presunción de legalidad de la valoración y al no haberse acreditado con el mismo, la incorrección de la aplicación de los criterios de la Ponencia para la valoración cuestionada [...]" (FD 4).

En todo caso hay que puntualizar que, conforme establece la norma 20, apartado 9, del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio (RCL 1993, 2238, 2641), con carácter general, puede afirmarse que la tipificación de una construcción situada en un suelo rústico o urbano de entre las posibilidades previstas en el cuadro de coeficientes, a los efectos de su valoración catastral, se realiza por correspondencia con el catálogo de tipologías constructivas que forma parte de cada ponencia. Dispone el citado precepto que "Las Gerencias Territoriales del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria elaborarán un catálogo de edificios y construcciones de carácter urbano de su ámbito territorial, coordinado por la Junta Técnica Territorial correspondiente, en concordancia con las tipologías establecidas en el cuadro de coeficientes del valor de las construcciones. Estos catálogos se realizarán siguiendo las instrucciones dictadas por la Dirección General, previo estudio por la comisión Superior de Coordinación Inmobiliaria Urbana". El examen de la prueba pericial efectuado por la Sala de instancia descarta las conclusiones del perito dirigidas a enervar la adecuación de este catálogo de tipologías constructivas en la ponencia correspondientes a Torreiglesias, valoración del dictamen pericial que no ha sido

impugnada como arbitraria, irracional o carente de lógica. En este punto hay que recordar que, conforme al art. 87 bis.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741), el recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho, salvo lo dispuesto en el art. 93.3 LJCA (RCL 1998, 1741), precepto que no ha sido invocado ya que no se han suscitado la infracción de normas jurídicas en la valoración de la prueba.

Pues bien, la correspondencia del acto concreto de valoración catastral con el correspondiente cuadro de tipologías, garantiza que el valor de reposición se calcule de forma correcta y justa, esto es, con arreglo a la realidad de los costes de construcción a nuevo en el municipio, sin perjuicio de que se apliquen los coeficientes correctores por antigüedad, estado de conservación y otras circunstancias, que se prevean en la ponencia de valores. Asimismo, permite objetivar la discrecionalidad técnica que implica la asignación de la tipología constructiva a los efectos de la valoración catastral.

Por otro lado, en la valoración catastral, la influencia de las características socioeconómicas del municipio en los costes de construcción se tiene en cuenta a través del módulo básico de la construcción, determinado con arreglo a las directrices de coordinación nacional de valores establecidas por la Comisión Superior de Coordinación Inmobiliaria a propuesta de las Juntas Técnicas Territoriales de Coordinación Inmobiliaria, en cumplimiento de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (RCL 2004, 599) y del citado Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio (RCL 1993, 2238, 2641). El módulo básico de la construcción absorbe otras variables de influencia en el coste de la construcción, como son la dinámica inmobiliaria, las peculiaridades físicas del territorio, y en general, todas las condiciones que determinan que el mercado inmobiliario, tanto en su componente suelo como en su componente construcción, tenga una similitud en sus características que permita obtener una modulación de su comportamiento.

Este módulo es común en la valoración de las construcciones de todos los inmuebles del municipio, de manera que su diversificación por medio de los coeficientes correctores del valor de las construcciones sólo responde a divergencias en los costes vinculadas a características constructivas intrínsecas de los mismos.

#### **Cuarto.** *Doctrina jurisprudencial solicitada por el auto de admisión.*

En el presente caso, al no darse el presupuesto de que la recurrente haya acreditado el carácter rural del edificio al que se refiere la valoración catastral cuestionada, no procede entrar a resolver la cuestión suscitada por la Sección Primera de esta Sala, al no tener incidencia en la resolución del caso enjuiciado, ya que la doctrina jurisprudencial que esta Sala debe establecer en el actual recurso de casación, debe ser,

como hemos declarado entre otras en nuestras SSTs de 6 de marzo de 2018 (rec. cas. núm. 350/2018) y de 11 de mayo de 2018 (RJ 2018, 2278) (rec. cas. núm. 779/2018), "[...] en todo caso, sobre las bases reales del litigio sometido a enjuiciamiento, como exige el art. 93.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741), y no a modo de proclamación abstracta, lo que resultaría contrario a la naturaleza del recurso de casación como medio de impugnación" (FD 6).

#### **Quinto.** *Costas.*

En consecuencia, el recurso ha de ser desestimado, sin que se aprecien circunstancias para la imposición de las costas procesales, a tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA (RCL 1998, 1741).

#### **FALLAMOS**

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

*Primero.* Desestimar el recurso de casación 2359/2017, interpuesto por don Avelino contra la Sentencia de la Sección 2ª, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Burgos, de 7 de marzo de 2017 (PROV 2017, 94968), recaída en el recurso 25/2016.

*Segundo.* No hacer imposición de las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.

