

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

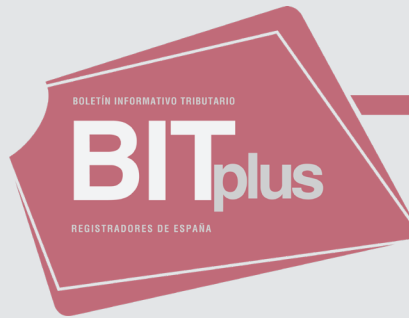
TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo.....4

## NOVEDADES NORMATIVAS

### NOVEDADES AUTONÓMICAS:

- ARAGÓN
- CASTILLA Y LEÓN
- MADRID
- MURCIA
- PAÍS VASCO
- NAVARRA

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- La tributación de los expedientes de dominio y de las actas de notoriedad en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales: algunas consideraciones. *Juan Calvo Vérguez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura*.....13

## TEMAS FISCALES

### TRIBUNAL SUPREMO

- Liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado con hipoteca: Sentencia de 20 de mayo de 2020.....25
- Acta de fin de obra: prescripción y valoración: Sentencia de 20 de mayo de 2020.....28
- Bonificación fiscal del 95% por transmisión de empresa familiar: Sentencia de 18 de junio de 2020 .....33
- Extensión de efectos: Sentencia de 18 de junio de 2020.....39

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### TRIBUNAL SUPREMO

- Práctica de nueva liquidación por el Ayuntamiento: Sentencia de 23 de junio de 2020.....43

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES NORMATIVAS.....4

Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo.....4

## NOVEDADES NORMATIVAS

### Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo

*Se transcriben los artículos de mayor interés a efectos tributarios*

#### **Artículo 2. Creación de un Fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas.**

1. De conformidad con lo previsto en el artículo 137 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, se crea el Fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas, fondo carente de personalidad jurídica» (en adelante el «Fondo»), adscrito a la Administración General del Estado, a través del Ministerio de Hacienda. Se crea el Consejo Gestor del Fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas, cuya composición y funcionamiento se determinará mediante el Acuerdo de Consejo de Ministros al que se refiere el apartado 15. El Fondo será gestionado, a través de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI), por el Consejo Gestor, órgano colegiado interministerial adscrito al Ministerio de Hacienda a través de la Subsecretaría de Hacienda.

2. El Fondo tiene por objeto aportar apoyo público temporal para reforzar la solvencia empresarial, en particular mediante la concesión de préstamos participativos, deuda subordinada, suscripción de acciones u otros instrumentos de capital, a empresas no financieras, que atraviesen severas dificultades de carácter temporal a consecuencia de la pandemia del COVID-19 y que sean consideradas estratégicas para el tejido productivo nacional o regional, entre otros motivos, por su sensible impacto social y económico, su relevancia para la seguridad, la salud de las personas, las infraestructuras, las comunicaciones o su contribución al buen funcionamiento de los mercados. Las operaciones con cargo al Fondo se llevarán a cabo previa solicitud por parte de la empresa interesada.

3. La dotación inicial del Fondo asciende a 10.000 millones de euros. Se integrarán en el Tesoro Público el importe de los dividendos, intereses, plusvalías y cualesquiera otras remuneraciones que resulten de las inversiones u operaciones que se realicen, de la participación, en su caso, en los órganos de administración de las empresas solicitantes, así como los resultados de las desinversiones y reembolsos efectuados, minorándose por las minusvalías y gastos. Las cantidades a ingresar en el Tesoro Público tendrán la

consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para su cobranza lo previsto en la Ley General Presupuestaria.

A los efectos indicados en el apartado anterior, se concede un crédito extraordinario al presupuesto en vigor de la Sección 15 «Ministerio de Hacienda», Servicio 01 «Ministerio, Subsecretaría y Servicios generales», programa 923M «Dirección y Servicios Generales de Hacienda», capítulo 8 «Activos Financieros», artículo 87 «Aportaciones patrimoniales», concepto 879 «Aportación patrimonial al Fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas», por importe de 10.000 millones de euros. El crédito extraordinario que se concede en este apartado se financiará de conformidad con el artículo 46 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018.

En el anexo I se incluye el Presupuesto de Explotación y de Capital para el ejercicio 2020 del Fondo.

4. El Fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas se rige por lo dispuesto en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en el presente real decreto-ley y en el resto de las normas de derecho administrativo general y especial que le resulten de aplicación.

5. El Fondo forma parte del sector público estatal como fondo sin personalidad jurídica a los efectos del artículo 2.2.f) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, estando sujeto al régimen de presupuestación, contabilidad y control previsto en la misma. A los efectos de rendición de cuentas ante el Tribunal de Cuentas tendrá la condición de cuentadante el Presidente del Consejo Gestor.

6. La competencia para resolver sobre las solicitudes del apartado 2 de esta disposición corresponde al Consejo Gestor, siendo necesaria la autorización del Consejo de Ministros para la aprobación de las operaciones.

7. El plazo máximo para resolver será de seis meses contados desde la presentación de la solicitud de la empresa. Transcurrido el plazo máximo para resolver sin que se haya dictado y notificado resolución expresa, se entenderá que la solicitud ha sido desestimada. Las resoluciones del Consejo Gestor ponen fin a la vía administrativa y frente a ellas podrá

# NOVEDADES NORMATIVAS

interponerse recurso contencioso-administrativo.

8. En todas las operaciones y acciones relativas al Fondo, SEPI actuará en nombre y representación de la Administración General del Estado, ejerciendo de depositario de los títulos y contratos representativos de las operaciones de activo realizadas, así como ejerciendo los derechos que como administrador pudiera corresponder a la participación de la Administración General del Estado. Todas las operaciones efectuadas con cargo al Fondo serán registradas en una contabilidad específica, separada e independiente de la de los miembros del Consejo Gestor. Las responsabilidades del Fondo se limitarán, exclusivamente, a aquellas contraídas por el Consejo Gestor.

No formarán parte del Patrimonio de la Administración General del Estado las participaciones, acciones, títulos y demás instrumentos que se pudieran adquirir por aquella con cargo al Fondo no resultándoles de aplicación lo previsto en el título VII de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

9. Para el desarrollo de las actuaciones que correspondan a SEPI en ejecución del presente real decreto-ley, dicha entidad podrá contratar con cargo al Fondo todos aquellos servicios de apoyo externo que sean necesarios para la efectividad y puesta en marcha, desarrollo y ejecución del Fondo y de todas las operaciones financiadas con cargo al mismo, pudiendo contratar dichos servicios que resulten de inaplazable necesidad conforme a la excepción prevista en el artículo 120 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público de concurrir las circunstancias en él previstas.

10. Anualmente, con cargo al Fondo y previa autorización por Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, los costes incurridos por SEPI en el desarrollo y ejecución de sus funciones de gestión delegada del Fondo en el ejercicio anterior serán objeto de la correspondiente compensación económica.

11. Todas las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos derivados, directa o indirectamente de la aplicación de esta disposición e, incluso, las aportaciones de fondos o ampliaciones de capital, que eventualmente se ejecuten para la capitalización y/o reestructuración financiera y patrimonial de las empresas participadas con cargo al Fondo, estarán exentos de cualquier tributo estatal, autonómico o local, sin que proceda, en este último caso, la compensación a que se refiere el artículo 9.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Igualmente todas las transmisiones, operaciones y actos antes mencionados gozarán de exención del pago de cualesquiera aranceles y honorarios profesionales devengados por la in-

tervención de fedatarios públicos y de Registradores de la Propiedad y Mercantiles.

12. En supuestos de participación en el capital social de la empresa, los votos que corresponden al Consejo Gestor, sus consiguientes derechos políticos y su incorporación al órgano de administración de la entidad mediante la designación del número de consejeros equivalente a su cuota de participación redondeada al número entero más próximo, se determinará sin necesidad de ningún acto o acuerdo salvo la notificación al Registro Mercantil.

13. La responsabilidad que en los casos previstos en las leyes le pudiera corresponder, en su caso, al empleado público como miembro de los consejos de administración de las empresas objeto de participación en su capital social, será directamente asumida por la administración. El Consejo Gestor podrá exigir de oficio al empleado público la responsabilidad en que hubiera incurrido por los daños y perjuicios causados en sus bienes o derechos cuando hubiera concurrido dolo, o culpa o negligencia grave, conforme a lo previsto en las leyes administrativas en materia de responsabilidad patrimonial.


14. La adquisición de las participaciones en el capital social con cargo al Fondo quedará exenta de la obligación de formular oferta pública de adquisición en los supuestos previstos en los artículos 128 y 129 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

15. El funcionamiento, movilización de recursos y liquidación del Fondo, así como las condiciones aplicables y requisitos a cumplir en las operaciones del apartado 2 de esta disposición se determinarán por Acuerdo de Consejo de Ministros, sin requerir ulterior desarrollo normativo.

16. Las operaciones financiadas por el Fondo se ajustarán a la normativa de Ayudas de Estado de la Comisión Europea y en particular, a la Comunicación de la Comisión Europea sobre el Marco Temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19.

17. Los datos, documentos e informaciones que obren en poder del Consejo Gestor y de SEPI en virtud de las funciones que le encomienda este real decreto-ley tendrán carácter reservado y, con las excepciones previstas en la normativa vigente, no podrán ser divulgados a ninguna persona o autoridad, ni utilizados con finalidades distintas de aquellas para las que fueron obtenidos. Quedarán también obligadas a guardar secreto y a no utilizar la información recibida con finalidades distintas de aquella para la que les sea suministrada los auditores de cuentas, asesores legales y demás expertos independientes que puedan ser designados por el Consejo Gestor y por SEPI en relación con el cumplimiento de

# NOVEDADES NORMATIVAS



las funciones que tienen legalmente atribuidas. Este carácter reservado cesará desde el momento en que los interesados hagan públicos los hechos a los que los datos, documentos e informaciones se refieren.

18. La supresión del Fondo será acordada mediante Orden dictada por la Ministra de Hacienda, previo informe de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos.

19. En el momento de la supresión del Fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas, el saldo será ingresado en el Tesoro.

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

Se añade un número 30 al artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, con la siguiente redacción:

«30. Las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la moratoria hipotecaria para el sector turístico, regulada en los artículos 3 a 9 del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de 2020.»

**Disposición final novena. Entrada en vigor.**

El presente real decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»



NOVEDADES NORMATIVAS

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES AUTONÓMICAS: ..... 8

#### ARAGÓN:

Ley 1/2020, de 9 de julio, por la que se establecen medidas excepcionales para el ejercicio 2020 en determinados tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón ..... 8

#### CASTILLA Y LEÓN:

Orden EYH/502/2020, de 17 de junio, por la que se adoptan nuevas medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con el fin de dotar de flexibilidad el cumplimiento de obligaciones fiscales tras el levantamiento del estado de alarma ..... 8

#### MADRID:

Orden de 24 de junio de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se deja sin efectos la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid ..... 9

#### MURCIA:

Decreto-ley 7/2020, de 18 de junio, de medidas de dinamización y reactivación de la economía regional con motivo de la crisis sanitaria (COVID-19). ..... 9

Orden de 29 de junio de 2020 de la Consejería de Presidencia y Hacienda por la que se amplían los plazos establecidos en el Decreto-Ley 2/2020, de 26 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria y de agilización de actuaciones administrativas debido a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 ..... 11

#### PAÍS VASCO:

##### Álava.

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio de 2020. Aprobar medidas tributarias de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la COVID-19. .... 11

#### NAVARRA:

Decreto-Ley Foral 6/2020, de 17 de junio, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19) ..... 12

## ARAGÓN

### Ley 1/2020, de 9 de julio, por la que se establecen medidas excepcionales para el ejercicio 2020 en determinados tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón.

**Disposición final primera.** Modificación del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón.

Se modifica el artículo 220-1 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, con la siguiente redacción:

“1. Las obligaciones de suministro y remisión de determinada documentación notarial, establecidas reglamentariamente, se aplicarán a los notarios que autoricen documentos públicos que contengan hechos imponible de impuestos cuya gestión y recaudación esté atribuida a la Comunidad Autónoma de Aragón, cualquiera que sea el ámbito territorial donde el notario ejerce su función.

2. El cumplimiento de cualquier obligación legal de suministro regular de información con trascendencia tributaria relativa a cualquiera de los impuestos cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón, ya venga establecida por norma estatal o autonómica, deberá realizarse utilizando los soportes magnéticos directamente legibles por ordenador o por vía telemática que, en su caso, estén determinados legal o reglamentariamente”.

**Disposición final segunda.** Entrada en vigor.

1. La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el “Boletín Oficial de Aragón”.

2. No obstante, las medidas previstas desplegarán sus efectos temporales en la forma establecida, en cada caso, en el articulado de esta Ley.

## CASTILLA Y LEÓN

### Orden EYH/502/2020, de 17 de junio, por la que se adoptan nuevas medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con el fin de dotar de flexibilidad el cumplimiento de obligaciones fiscales tras el levantamiento del estado de alarma.

**Artículo 1.** Ampliación de los plazos para la presentación y pago de autoliquidaciones de determinados impuestos. Los plazos para la presentación de la autoliquidación y pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se amplían en un mes con respecto al ya establecido por la Orden EYH/328/2020, de 19 de marzo, por la que se adoptan, a consecuencia de la situación ocasionada por el COVID-19, medidas excepcionales relativas a la presentación y pago de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sus ampliaciones.

**Artículo 2.** Prórroga de los plazos de presentación del Impues-

to sobre Sucesiones y Donaciones. La prórroga de los plazos de presentación a que se refiere el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se podrá solicitar antes de que se inicie el último mes del plazo de presentación, incluyendo las sucesivas ampliaciones.

**Artículo 3.** Vigencia temporal. La presente orden entrará en vigor el día 20 de junio de 2020, y resultará de aplicación tanto a los plazos en curso no vencidos surgidos de hechos imponible devengados con anterioridad a la entrada en vigor de la presente orden, como a los plazos que se abran como consecuencia de hechos imponible que se devenguen a partir de su entrada en vigor y hasta el día 19 de julio de 2020.



## MADRID

**Orden de 24 de junio de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se deja sin efectos la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid.**

**Artículo único.** Pérdida de efectos de la ampliación de los plazos para la presentación de declaraciones y de autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid.

La ampliación de plazos para la presentación de declaraciones y de autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid establecida en la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid, no será aplicable a las declaraciones y au-

toliquidaciones correspondientes a hechos impositivos que se realicen con posterioridad a la entrada en vigor de esta Orden.

**DISPOSICIÓN DEROGATORIA ÚNICA** Queda derogada la Orden de 26 de marzo de 2020, de la Consejería de Hacienda y Función Pública, por la que se amplían los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones de los tributos gestionados por la Comunidad de Madrid.

**DISPOSICIÓN FINAL ÚNICA** Entrada en vigor La presente Orden entrará en vigor el mismo día de su publicación en el BOLETÍN OFICIAL DE LA COMUNIDAD DE MADRID.

## MURCIA

**Decreto-Ley 7/2020, de 18 de junio, de medidas de dinamización y reactivación de la economía regional con motivo de la crisis sanitaria (COVID-19).**

### Artículo 1

(...)

**Tres.** Se añaden dos nuevos apartados Tres y Cuatro en el artículo 4, pasando los actuales apartados Tres, Cuatro, Cinco y Seis a reenumerarse como

Cinco, Seis, Siete y Ocho, respectivamente, con la siguiente redacción:

“Tres. Reducción por donaciones dinerarias con destino a la constitución o adquisición de empresa individual o de negocio profesional y para la adquisición de acciones, participaciones y aportaciones a capital social en empresas de economía social.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una reducción propia en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las donaciones dinerarias recibidas por contribuyentes encuadrados en los grupos III y IV del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la constitu-

ción o adquisición de una empresa individual o de un negocio profesional o para la adquisición de acciones, participaciones y aportaciones a capital social en empresas de economía social, en ambos casos con domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la

Región de Murcia, consistente en una reducción del 99% del importe donado.

2. Se considerarán empresas de economía social aquellas comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social.

3. El importe máximo de la donación susceptible de integrar la base de la reducción será de 300.000 euros. No obstante, en el caso de contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 33%, este importe será de 450.000 euros. Estos límites se aplicarán tanto en el caso de una única donación como en el caso de donaciones sucesivas, provengan del mismo donante o de diferentes donantes.

4. Para la aplicación de dicha reducción se deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) La donación deberá formalizarse en documento público y debe hacerse constar de manera expresa que el dinero donado se destina por parte del donatario exclusivamente a la

constitución o adquisición de una empresa individual o negocio profesional o a la adquisición de acciones, participaciones y aportaciones a capital social en empresas de economía social

b) La constitución o adquisición de la empresa individual o negocio profesional o adquisición de acciones, participaciones y aportaciones a capital social en empresas de economía social tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.

c) El patrimonio neto del donatario en la fecha de formalización de la donación no puede exceder de 500.000 euros.

d) Que la entidad constituida, adquirida o participada, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4. Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

e) Si lo que se adquiere es una empresa individual o un negocio profesional, el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar los límites siguientes:

– Tres millones de euros en el caso de adquisición de empresa individual.

– Un millón de euros en el caso de adquisición de negocio profesional.

f) Que se mantenga la inversión en los mismos activos o similares, por un período de tres años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciese dentro de este plazo. No se considerará incumplimiento de los plazos de posesión ni del requisito de su mantenimiento si se transmiten los bienes o derechos y se reinvierten en otros de análoga naturaleza y destino empresarial. El adquirente no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que directa o indirectamente puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

**Cuatro.** Reducción por donaciones dinerarias para la adaptación de bienes afectos al ejercicio de la actividad de empresa individual o de negocio profesional a las medidas de seguridad higiénico-sanitarias exigidas por la normativa aplicable a consecuencia de la crisis del Covid-19.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, los sujetos pasivos encuadrados en los grupos III y IV del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que reciban donaciones dinerarias para la adaptación de bienes afectos al ejercicio de la actividad de empresa individual o de negocio profesional a las medidas de seguridad higiénico-sanitarias exigidas por la normativa aplicable a consecuencia de la crisis del Covid-19, podrán aplicarse en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones una reducción propia del 99% del

importe donado.

2. El importe máximo de la donación susceptible de integrar la base de la reducción es de 10.000 euros.

Estos límites se aplicarán tanto en el caso de una única donación como en el caso de donaciones sucesivas, provengan del mismo donante o de diferentes donantes.

3. Para la aplicación de dicha reducción se deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) La empresa o negocio profesional debe tener su domicilio fiscal y social en

la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

b) La donación deberá formalizarse en escritura pública en la que se haga constar de manera expresa que el dinero donado se destina por parte del donatario, exclusivamente, para la adaptación de locales donde se desarrolle la actividad empresarial o el negocio profesional, así como para la adquisición de bienes afectos a dichos negocios.

c) La adaptación de los locales tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la donación.

d) El patrimonio neto del donatario en la fecha de formalización de la donación no puede exceder de 500.000 euros.

4. Los gastos realizados deberán resultar necesarios para la adaptación de bienes afectos al ejercicio de la actividad de empresa individual o del negocio profesional a las medidas de seguridad higiénico-sanitarias exigidas por la normativa aplicable a consecuencia de la crisis del Covid-19. A estos efectos, se entenderán comprendidos en este ámbito aquellos gastos que se destinen a la adquisición de mamparas de separación, mascarillas higiénicas o aparatos de desinfección, así como aquellos relativos a la contratación de servicios de desinfección o la realización de informes de seguridad e higiene. Dichos extremos deberán ser acreditados mediante las correspondientes facturas.”

**Artículo 2.** Modificación del Decreto-Ley 2/2020, de 26 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria y de agilización de actuaciones administrativas debido a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

Se modifica el apartado 2 del artículo 1 del Decreto-Ley 2/2020, de 26 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria y de agilización de actuaciones administrativas debido a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, que queda redactado como sigue: 2. Asimismo el plazo para solicitar la prórroga a la que se refiere el artículo 68.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, se amplía en tres meses adicionales en aquellos casos en los que el vencimiento del mismo se hubiera producido durante el período comprendido entre la fecha de la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, y la fecha del 30 de junio de 2020.”

## Orden de 29 de junio de 2020 de la Consejería de Presidencia y Hacienda por la que se amplían los plazos establecidos en el Decreto-Ley 2/2020, de 26 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria y de agilización de actuaciones administrativas debido a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

**Primero.** - Ampliar los plazos para la presentación y pago de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que finalicen durante el periodo comprendido entre

el 1 de julio y el 31 de agosto de 2020, ambos incluidos, por un periodo de dos meses adicionales, a contar desde el día en el que finalice dicho plazo inicial

## PAÍS VASCO

### Álava

## Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2020, de 23 de junio de 2020. Aprobar medidas tributarias de reajuste en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relacionadas con la COVID-19

**Artículo 3.** Seguro colectivo gratuito para el personal sanitario Uno. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las prestaciones por las contingencias de enfermedad y fallecimiento por causa de la COVID-19, respectivamente, derivadas del seguro colectivo gratuito a favor del personal sanitario suscrito por entidades aseguradoras a través de la Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras, así como cualquier otro seguro colectivo gratuito a favor del personal sanitario de similares características suscrito por entidades aseguradoras. Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior tendrá efectos para el período impositivo de 2020 en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para el año 2020 en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**Artículo 4.** Modificación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados Se añade un nuevo número 50 a la letra B) del artículo 69. Uno de la

Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con la siguiente redacción: “50. Las escrituras de formalización de las moratorias previstas en artículo 13.3 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, así como en el artículo 24.2 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, y de las moratorias convencionales concedidas al amparo de Acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 previstas en el artículo 7 del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.”

Primera. Entrada en vigor. El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal entrará en vigor el mismo día de su publicación en el BOTA y producirá efectos de acuerdo con lo dispuesto en su articulado.

## NAVARRA

### Decreto-ley Foral 6/2020, de 17 de junio, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19)

**Artículo 11.** Seguro colectivo gratuito para el personal sanitario.

En 2020 estarán exentas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las prestaciones por las contingencias de enfermedad y fallecimiento por causa del COVID-19, derivadas del seguro colectivo gratuito a favor del personal sanitario, suscrito por las entidades aseguradoras a través de la Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras.

**Disposición final segunda.**—Modificación del Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril.

Se modifica el segundo párrafo del artículo 35.I.B).26 del Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril, que quedará redactado del siguiente modo:

“Asimismo, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados, las escrituras públicas de formalización de las moratorias previstas en el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, así como en el artículo 24.2 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, y de las moratorias convencionales concedidas al amparo de Acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 previstas en el artículo 7 del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.”

**Disposición final tercera.**—Modificación de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

Uno. El artículo 84 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria pasa a tener la siguiente redacción:

“Artículo 84. Obligación de la Administración tributaria de facilitar el ejercicio de los derechos.

1. La Administración tributaria facilitará en todo momento

al obligado tributario el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

2. Las actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención de los obligados tributarios deberán llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3. Las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios en los procedimientos tributarios podrán realizarse a través de sistemas digitales que, mediante la videoconferencia u otro sistema similar, permitan la comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, la interacción visual, auditiva y verbal entre los obligados tributarios y el órgano actuante, y garanticen la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad.

La utilización de estos sistemas se producirá cuando lo determine la Administración tributaria y requerirá la conformidad del obligado tributario en relación con su uso y con la fecha y hora de su desarrollo.”

Dos. Se adiciona una letra e) al apartado 1 del artículo 133 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, con la siguiente redacción:

“e) En los lugares señalados en las letras anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 84.3. La utilización de dichos sistemas requerirá la conformidad del obligado tributario.”

**Disposición final décima.**—Entrada en vigor y vigencia.

1. Este Decreto-ley Foral entrará en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra y mantendrá su vigencia mientras el Gobierno de Navarra determine que persisten las circunstancias extraordinarias que motivan su aprobación.

2. Asimismo, aquellas medidas previstas en este Decreto-ley Foral que tienen plazo determinado de duración se sujetarán al mismo.



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

**TEMAS FISCALES**

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

**TEMAS FISCALES ..... 14**

**La tributación de los expedientes de dominio y de las actas de notoriedad en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales: algunas consideraciones**

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura. .... 14

## TEMAS FISCALES

### La tributación de los expedientes de dominio y de las actas de notoriedad en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales: algunas consideraciones.

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** *Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

#### I.- CONSIDERACIONES GENERALES.

#### II.- REQUISITOS NECESARIOS PARA LA TRIBUTACIÓN DE LOS EXPEDIENTES DE DOMINIO Y DE LAS ACTAS DE NOTORIEDAD COMO TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS.

#### III.- SUPUESTOS RELATIVOS A LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES EFECTUADA EN VIRTUD DE CONTRATO PRIVADO.

#### IV. REFLEXIONES FINALES.

### I. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como es sabido señala el art. 7.2.C) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD), que están sujetos a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) *“Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación”*.

Dicho precepto sujeta así a la Modalidad de TPO una serie de medios supletorios que, a falta de título adquisitivo idóneo, permiten obtener la inscripción en el Registro de la Propiedad de un inmueble a favor del solicitante. Dicha falta de título adquisitivo hábil puede deberse a múltiples circunstancias: falta de tracto sucesivo, título privado, falta de inmatriculación de la finca objeto de transmisión<sup>1</sup>, adquisición por usucapación, adquisición por herencia sin documentar debidamente, etc. Pues bien, la justificación de su tributación por la Modalidad de TPO resulta preventiva, pretendiéndose evitar

la elusión del Impuesto recurriendo a estos medios supletorios y prescindiendo de la documentación habitual de las transmisiones en escritura pública.

Con carácter general el procedimiento de que se trate se resolverá, según los casos, mediante declaración judicial, notarial o administrativa y en favor de una persona, produciendo su título de propiedad efectos registrales. De este modo, con independencia de cuándo haya tenido lugar la transmisión real del bien cuya falta de documentación se trate de suplir, será la declaración que ponga fin a los distintos procedimientos la que se equipara, a los efectos del Impuesto, a una transmisión patrimonial onerosa, originando una liquidación salvo que se pruebe haberse liquidado con anterioridad.

Como seguramente se recordará tras la pasada reforma de la Ley Hipotecaria articulada a través de la Ley 13/2015, de 24 de junio, se procedieron a incorporar a la citada legislación procedimientos registrales que afectan a las realidades físicas de las fincas, como es el caso de los deslindes, los excesos de cabida y la inmatriculación. A través de la introducción de dichas modificaciones se pretende mejorar la fluidez en los

<sup>1</sup> Véase a este respecto la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) a Consulta de 30 de abril de 2014, de conformidad con la cual el acta de inmatriculación tiene por objeto otorgar un título apto para la inscripción en el registro de la propiedad de la adquisición por los causantes del solar y de la construcción edificada en el mismo. De no justificarse el pago del gravamen por las referidas operaciones habrá de satisfacerse el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) por el valor del bien en su totalidad, comprendiendo tanto el valor del suelo como la edificación.

trámites y garantizar la seguridad jurídica. Y ello solo resulta posible mediante el inicio de un proceso de desjudicialización que elimine la intervención de los órganos judiciales sin afectar a los derechos de los ciudadanos a la tutela judicial efectiva, ya que siempre existirá la vía del recurso.

Tal y como advierte la Dirección General de Tributos en su contestación a Consulta de 15 de julio de 2019 la modificación de los diversos procedimientos destinados a lograr la concordancia entre el Registro y la realidad extra registral articulada a través de la Ley 13/2015 no ha afectado a la naturaleza del procedimiento de reanudación del tracto sucesivo, sino tan solo a la tramitación del mismo, que culmina con la formalización de un acta de notoriedad, siendo su finalidad facilitar un título inmatriculador mediante la acreditación ante Notario del hecho de que una persona es notoriamente dueña de una finca inscrita en el Registro<sup>2</sup>.

## II. REQUISITOS NECESARIOS PARA LA TRIBUTACIÓN DE LOS EXPEDIENTES DE DOMINIO Y DE LAS ACTAS DE NOTORIEDAD COMO TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS.

¿Cuáles son los requisitos necesarios para que se produzca la sujeción a la Modalidad de TPO? En primer lugar, es preciso que suplan una adquisición de propiedad, teniendo normalmente por objeto la inmatriculación de una finca o la reanudación del tracto sucesivo. En cambio, no quedarían sujetos a gravamen los citados documentos en el supuesto de que tuviesen por objeto un exceso de cabida o una rectificación de lindes, tal y como precisó la DGT en su Resolución de 22 de marzo de 1995.<sup>3</sup>

Señala la DGT en su contestación a Consulta de 28 de febrero de 2012 que, dada una constatación de exceso de cabida de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados de acuerdo a la certificación catastral, ello no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. No supone, por lo tanto, la configuración de una finca nueva sino el resultado de rectificar numéricamente

las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos los cuales identifican la parte de la superficie objeto de consideración<sup>4</sup>. Y, por lo que respecta a la cuota gradual de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos notariales, la escritura pública de constatación de exceso de cabida no estará sujeta a gravamen por no tener por objeto cantidad o cosa valuable. La matriz y las copias de la escritura notarial se encuentran sujetas a la cuota fija del art. 31.1, por lo que deben ser extendidas en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

En segundo término, no quedarán sujetos a gravamen tales documentos si se acredita haber satisfecho el Impuesto, la exención o no sujeción por la transmisión cuyo título se supla con ellos. Así se encargó de confirmarlo el TEAC, entre otras, en su Resolución de 10 de abril de 1997, al afirmar que *“El otorgamiento del título supletorio está sujeto a TPO, cualquiera que fuera el título, oneroso o lucrativo, por el que se produjera la última transmisión que no ha tenido reflejo registral, excluyéndose únicamente los supuestos en que se acredite haberse satisfecho el impuesto correspondiente a dicha transmisión o su exención”*.

En parecidos términos se pronunciaron las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla y León de 8 de febrero de 2002 y de Andalucía de 28 de marzo de 2000. Con posterioridad, sin embargo, este último Tribunal, en su Sentencia de 26 de febrero de 2001, concluyó que no se encontraba sujeto a la Modalidad de TPO un expediente de dominio en el que la transmisión de la propiedad se realizó mediante título de herencia, al tener que quedar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Esta última cuestión relativa a la justificación del pago del ISD en un expediente de dominio fue objeto de análisis por el TSJ. de Galicia mediante Sentencia de 11 de noviembre de 2010. En el concreto supuesto de autos planteado por parte de la Administración se giró liquidación por el ITPyAJD procedente de un expediente de dominio seguido por los demandantes y finalizado por Auto de la Audiencia Provincial. En dicha resolución se reconoció que todo el conjunto de propiedades a que dicho expediente se refería procedían de la titularidad del padre de la demandante, fallecido en 1930 y con testamento liquidado ante la Abogacía del Estado en 1931, correspondiendo parte de ellas a dicha demandante por herencia y, el resto, a ella y su esposo, también hoy demandante, por adquisición de derechos hereditarios a otros herederos. Ambas circunstancias se tomaron como premisas para acordar la inscripción en el Registro de la Propiedad de

<sup>2</sup> Precisa la DGT en la citada Resolución que *“Dicho título supletorio tiene entidad en sí mismo y se configura en el ITPyAJD como hecho imponible diferenciado e independiente de las anteriores transmisiones que no hayan tenido reflejo registral y a las que suple. A estos efectos, resulta indiferente la naturaleza del título que se suple, ya sea oneroso o lucrativo, como en el supuesto que se examina, en el que se trata de un legado (título hereditario), pues lo que realmente tributa no es el título anterior sino la expedición del título supletorio, razón por la cual es la fecha de éste último la que se deberá tomar en cuenta para determinar la prescripción. Lo único que exceptúa de tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas es que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión cuyo título se supla con el referido expediente notarial y por los mismos bienes. Es decir, en el supuesto examinado debería justificarse el pago del impuesto o la declaración de exención o no sujeción por la adquisición de las fincas objeto del legado, siendo irrelevante, sin embargo, que tal adquisición haya prescrito pues, como se ha señalado, no constituye el hecho imponible del impuesto”*.

<sup>3</sup> A pesar de ello la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 21 de septiembre de 2000, concluyó que quedaba sujeto a la Modalidad de TPO un expediente de dominio por exceso de cabida, en cuanto a la mayor cabida inscrita.

<sup>4</sup> Véase igualmente a este respecto la Resolución de la DGT de 21 de enero de 2019, si bien precisa el citado Centro Directivo en esta última Resolución que, si se tratase de la adquisición de una finca colindante, de la que no se tiene título o éste es defectuoso, ello daría lugar al devengo del Impuesto

las fincas a que el expediente se refiere. La Administración estimó que los recurrentes no habían justificado el pago del impuesto, su exención o no sujeción, tal como exige el art. 7.2.c) del TRLITPyAJD.

Al hilo de la cuestión relativa a si, efectivamente, sobre los derechos hereditarios del padre de la demandante, bien por su herencia, bien por la adquisición del resto de sus derechos hereditarios ésta y su esposo, abonaron los tributos correspondientes (que era lo negado de acuerdo con lo dispuesto en el art. 105.1 LGT) señaló el Tribunal que ya en el Auto de la Audiencia Provincial expresamente se reconoció que todas las fincas se correspondían con las que fueron titularidad del padre de la demandante, lo que debía conectarse con la liquidación de su testamento, por más que éste no contuviera relación de bienes. Por otro lado constaban las escrituras que legitimaban los términos del referido Auto de la Audiencia Provincial, con expresión de las liquidaciones tributarias. Y, en base a ello, el Tribunal decidió estimar el recurso interpuesto añadiendo que, al objeto de denegar la pretensión de los recurrentes no es suficiente un mero rechazo de sus argumentos sino que, ante el detalle de éstos, sería en todo caso preciso expresar con el mismo detalle las razones por las que no se accede a lo solicitado.

Tal y como tiene declarado además el TSJ. de Madrid mediante Sentencia de 22 de febrero de 2016, el expediente de dominio constituye un procedimiento judicial que tiene por objeto lograr la concordancia ente el Registro y la realidad jurídica extraregistrada, acreditando el dominio a los efectos de proporcionar un título inmatriculador, y pudiendo también servir para reanudar el tracto registral interrumpido así como para registrar los excesos de cabida. La sujeción al Impuesto de Transmisiones queda excluida si se justifica haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción del mismo, en cuanto a la adquisición del dominio que acredita el expediente. Por el contrario, no excluye su tributación la prescripción, que no es atendida por el legislador sino en cuanto afecta al propio expediente de dominio, computándose el plazo de prescripción desde la fecha de este último. Y ello en tanto en cuanto el hecho imponible del Impuesto no lo constituye la transmisión operada en su día y de la que se deriva la titularidad que acredita el expediente de dominio, sino la propia expedición del título supletorio, de manera que será la fecha del mismo la que marque el computo inicial de la prescripción.

Dentro del ámbito de la doctrina administrativa mediante contestación a Consulta de 13 de mayo de 2009 analizó la DGT la cuestión relativa a la consideración como acto asimilado a las transmisiones patrimoniales onerosas de la inmatriculación en el Registro de la Propiedad de unas fincas no inscritas. Concretamente a través de la citada Resolución se analizaba el supuesto relativo a los herederos de varias fincas rústicas no inscritas en el Registro de la Propiedad que pretendían llevar a cabo su inmatriculación mediante el correspondiente expediente de dominio. La consultante

y otras personas habían heredado varias fincas rústicas no inmatriculadas en el Registro de la Propiedad y deseaban inscribirlas en él, consultándose a tal efecto la cuestión relativa a si el sujeto pasivo del ITPyAJD sería el otorgante del acta de notoriedad o todos los herederos en proporción a su participación y si, en el primer caso, el otorgante podría repercutir el Impuesto a los demás interesados.

Tal y como señaló la DGT la citada operación (inmatriculación en el Registro de la Propiedad de fincas no inscritas) requiere la tramitación de un expediente de dominio (art. 199 de la Ley Hipotecaria), pero no puede realizarse mediante acta de notoriedad, procedimiento válido para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido (art. 200 de la Ley Hipotecaria), pero no para la inmatriculación de fincas. En cualquier caso, tanto las actas de notoriedad como los expedientes de dominio tienen, a efectos del ITPyAJD, la consideración de transmisión patrimonial onerosa (a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), hecho imponible cuyo devengo se produce por la formalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad, según corresponda.

Por otra parte estimó la DGT en la citada Resolución que, con independencia de que existan más interesados o de que de dicho expediente de dominio puedan llegar a beneficiarse otras personas (como así sucedía en el presente caso con los restantes herederos), el sujeto pasivo del ITPyAJD que se va a devengar al formalizarse el expediente sobre las fincas será, exclusivamente, el heredero que lo promueva. Asimismo el promotor del expediente de dominio y sujeto pasivo del Impuesto no cuenta con disposición legal alguna que le permita repercutir el mismo al resto de los herederos. En suma, concluyó la DGT que, tratándose de un expediente de dominio promovido por un coheredero en beneficio propio y del resto de herederos, él es el único sujeto pasivo del ITPyAJD.

Mediante contestación a Consulta de 23 de febrero de 2011 señaló asimismo la DGT que, de cara a determinar la tributación de las actas de notoriedad en la Modalidad de TPO del ITPyAJD, cabe aludir a la existencia de una regla general y de una regla especial. De conformidad con la aplicación de la primera, las actas de notoriedad se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de la liquidación y pago del Impuesto, constituyendo una operación sujeta a la Modalidad de TPO. Y, por lo que respecta a la regla especial susceptible de ser aplicada, las actas de notoriedad no se consideran transmisiones patrimoniales a los efectos expuestos cuando se acredite el pago del impuesto, o la exención o la no sujeción, correspondiente al título que se supla por dicha acta de notoriedad.

Así las cosas, y en relación con la cuestión planteada, concluyó la DGT que resultaba irrelevante que la consultante fuese a satisfacer el Impuesto correspondiente a la adquisición



por compraventa de la finca que pretendía inmatricular por el procedimiento previsto en el art. 298.1.2º del Reglamento Hipotecario, ya que el título de esta adquisición, la escritura pública de compraventa de la finca, no necesita ser suplido por el acta de notoriedad. Lo que sí necesita ese título para su inscripción en el Registro de la Propiedad, de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del art. 199 del Texto Refundido de la Ley Hipotecaria, aprobado mediante Decreto de 8 de febrero de 1946, es ser complementado por acta de notoriedad, dado que la finca no está inscrita en dicho registro y no se ha acreditado de modo fehaciente el título adquisitivo del transmitente o enajenante (el vendedor, en este caso). Recuérdese que el citado art. 298 del Reglamento Hipotecario determina en el número 2º de su apartado 1 que, en defecto de documento fehaciente del título del transmitente o causante, para inmatricular fincas no inscritas a favor de persona alguna, debe complementarse el título público adquisitivo con un acta de notoriedad acreditativa de que el transmitente o causante es tenido por dueño.

En definitiva, es el título de la adquisición de este transmitente o causante (en el concreto supuesto analizado, el vendedor) el que, en su caso, va a ser suplido por el acta de notoriedad y, por tanto, por tal adquisición es por la que debe acreditarse haber satisfecho el impuesto, o la exención o no sujeción, si se pretende evitar la sujeción del acta de notoriedad a la Modalidad de TPO. En efecto, tal y como ha precisado la Sentencia del TSJ. de Madrid de 2 de junio de 2016, la tributación de los autos recaídos de expedientes de dominio y actas de notoriedad se producirá si el título que trata de suplir o reemplazar el expediente de dominio no es el de la previa adquisición del inmueble por los actores, sino el del conjunto de cadena de transmisiones producida desde la adquisición por el antecesor hasta el transmitente del bien de que se trate, no constando que respecto de esta última transmisión se tributara en su momento.

Con carácter general precisa la DGT en su contestación a Consulta de 19 de marzo de 2014 que la inmatriculación de fincas no inscritas en el Registro de la Propiedad requiere la tramitación de un expediente de dominio o un acta de notoriedad (art. 200 de la Ley Hipotecaria). En cualquier caso, como se ha expuesto, tanto las actas de notoriedad como los expedientes de dominio tienen, a efectos del ITPyAJD, la consideración de transmisión patrimonial onerosa (a menos que se acredite haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), hecho imponible cuyo devengo se producirá por la formalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad, según corresponda. Únicamente en el caso que los padres del consultante no hubieran tributado por la adquisición de la vivienda sobre la que se va a realizar el expediente de dominio, los hijos tendrán que tributar por el expediente de dominio como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo que

corresponda a la transmisión de bienes inmuebles, ya que el título que suple el expediente de dominio es la adquisición que realizaron los padres.

Queda claro en consecuencia que tanto el expediente de dominio como el acta de notoriedad pueden ser títulos supletorios que tienen por objeto adecuar la inscripción registral a la realidad jurídica, permitiendo el acceso al Registro de aquellos actos que carecen de titulación auténtica. En tales supuestos el hecho imponible lo constituye el otorgamiento del título en sí, y no la transmisión que mediante él se documenta. Debido a ello resulta indiferente cual sea el origen de la última o últimas transmisiones que no hayan tenido reflejo registral, constituyendo hecho imponible de la Modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” tanto si es oneroso como lucrativo, y no excluyéndose el que la transmisión haya sido efectuada incluso mediante documento privado. Ahora bien, si el expediente de dominio o el acta de notoriedad reemplaza a otro título al que suple, y cuyos efectos jurídicos reitera, es lógico que en la tributación del expediente o acta incidan las circunstancias del título anterior. Así, si en relación a dicho título se hubiese satisfecho el Impuesto en su momento o no hubiera debido satisfacerse, como en los casos de exención o no sujeción, fiscalmente no habría obligaciones pendientes, lo que se extendería al expediente de dominio o acta de notoriedad, que no deberían ser objeto de liquidación. Por el contrario, si no se hubiera satisfecho el Impuesto correspondiente a la transmisión que se documenta con el título supletorio habría de gravarse éste, con independencia de que pudiera haber prescrito la acción de la Administración para exigir el tributo.

En consecuencia, aún cuando queda sujeta la expedición de estos títulos supletorios como un acto nuevo e independiente de la transmisión anterior, el legislador excluye del pago del Impuesto aquellos que vengan a acreditar una transmisión ya gravada por aquél al objeto de evitar una doble imposición, o bien cuando se trate de una transmisión no sujeta o exenta<sup>5</sup>.

Tal y como precisa además la DGT mediante contestación a Consulta de 19 de mayo de 2016, tramitar mediante expediente de dominio más de un título inscribible no supone realizar más de un hecho imponible por el ITP. Concretamente, tratándose de aquellos procedimientos regulados en el art. 7.2.C) del RDLeg. 1/1993 (que tienen por objeto acreditar la adquisición del dominio a los efectos de proporcionar un título inmatriculador, permitiendo el acceso al Registro de la Propiedad en el caso de los propietarios de fincas que carez-

5 En este sentido la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 25 de abril de 2016 analizó un concreto supuesto en el que no se acreditó que se hubiere tributado por la adquisición en su momento realizada por el transmitente de la finca, “aunque era tenido por dueño”, habiendo sido adquirida posteriormente por el recurrente, de tal manera que la ausencia de título de aquella primera adquisición fue la que propició el otorgamiento del acta de notoriedad complementaria. Con carácter adicional no quedó demostrado que tal adquisición se encontrara exenta o no sujeta, siendo en consecuencia procedente el devengo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

can de título que acredite su derecho o en el los supuestos en que se haya producido una interrupción del tracto registral) el hecho imponible lo constituye el otorgamiento del expediente de dominio y no la transmisión cuyo título se supla con dicho expediente, razón por la cual la prescripción se computa desde la fecha del mismo y no desde la fecha de la transmisión. Y, siendo en el concreto supuesto planteado el expediente de dominio único aunque con él se supla más de un título, deberá entenderse producido un único hecho imponible por el Impuesto, por lo que deberá presentarse una única autoliquidación por el valor del bien objeto del expediente.

En consecuencia la constitución en el presente caso del consultante como codeudor solidario de un préstamo hipotecario del que es deudora su hija deberá tributar como constitución de fianza, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 7.1 y 5 y 15 del Texto Refundido y 24 del Reglamento del Impuesto. Tendrá la consideración de sujeto pasivo el acreedor afianzado (art. 8 del RDLeg. 1/1993), quedando la base imponible constituida por el importe total de la obligación garantizada (art. 10.1 y 2.j), incluyendo no solo el capital del préstamo, sino cualquier otra cantidad que se garantice. El tipo impositivo aplicable será el 1% (art. 11.b) solo se ha de presentar una única autoliquidación del ITPyAJD cuando la formalización del expediente es único, al considerarse que se produce un solo hecho imponible.

La inmatriculación en el Registro de la Propiedad de fincas no inscritas requiere de la tramitación de un expediente de dominio, no pudiendo realizarse mediante acta de notoriedad, procedimiento válido para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido de acuerdo con lo dispuesto por el art. 200 de la LH pero no para la inmatriculación de fincas. En cualquier caso, tanto las actas de notoriedad como los expedientes de dominio tienen, a efectos del ITPyAJD, la consideración de transmisión patrimonial onerosa, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, constituyendo un hecho imponible cuyo devengo se produce por la formalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad, según corresponda<sup>6</sup>.

A priori la constatación de un exceso de cabida, en base a los datos catastrales, de una finca ya inscrita con unos linderos delimitados, no implica la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD, ya que no supone la configuración de una finca nueva sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos que identifican la parte de la superficie objeto de consideración.

Ahora bien, tal y como ha precisado dentro del ámbito de la doctrina administrativa la DGT mediante contestación a Consulta de 3 de marzo de 2015, relativa a un acta de notoriedad para la inscripción de un exceso de cabida rectificando la superficie y adecuándola a la realidad y al catastro pero sin

modificar los linderos ni afectar a ninguna finca colindante, tratándose de la adquisición de una finca colindante de la que no se tiene título o éste es defectuoso, ello daría lugar al devengo del Impuesto. Y, por lo que respecta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD, documentos notariales, la escritura pública de constatación de exceso de cabida no estaría sujeta a gravamen por no tener por objeto cantidad o cosa valuable.

Por otra parte, y tal y como precisa la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 23 de mayo de 2014, en la que se alegaba, al hilo de la tributación de un expediente de dominio, la existencia de prescripción al constar la transmisión desde fecha muy anterior, habiéndose adquirido previamente la finca objeto del expediente de dominio mediante el contrato privado que se presenta al Juzgado, los expedientes de dominio se someten a tributación por sí mismos con independencia de las causas que los originen, al equipararse legalmente a transmisiones patrimoniales, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 7.2.C) del RDLeg. 1/1993. Y, por lo que respecta al concreto supuesto planteado, tratándose de la adquisición de una finca urbana por contrato (título suplido por el expediente de dominio) concluyó el Tribunal que su tratamiento ha de ser el de una transmisión onerosa, al no acreditarse que se hubiera liquidado el impuesto determinado por la transmisión. Con ello se evita además la posibilidad de que surjan situaciones fraudulentas mediante la ocultación de la transmisión hasta que se entienda prescrita la exigencia del Impuesto, resultando preciso en todo caso que se acredite la tributación temporánea por la adquisición de que la resolución judicial trae causa o la no sujeción de la misma al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que en el presente caso ni tan siquiera se intentó.

Dada un acta de notoriedad promovida con el objeto de obtener la inmatriculación de una finca no inscrita afirma el TSJ. de Murcia en su Sentencia de 28 de octubre de 2011 que el título que se suplía con el acta de notoriedad era la adquisición por compraventa en escritura pública de la finca que ya fue objeto de gravamen, siendo en consecuencia la sujeción improcedente. Véase igualmente a este respecto lo declarado por el citado Tribunal en su Sentencia de 17 de febrero de 2012, en la que se añade que el acta de notoriedad constituye un título complementario a la escritura de partición de una herencia levantada el mismo día y que está sujeta al ISD.

Añade por otra parte la DGT mediante contestación a Consulta de 20 de junio de 2014 que, no tributándose por herencia al hallarse ésta prescrita, habrá de tributarse por el expediente de dominio o el acta de notoriedad como Transmisión Patrimonial Onerosa al tipo impositivo que corresponda a la

<sup>6</sup> Véase este respecto lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 9 de enero de 2015, de conformidad con la cual, no habiendo tributado por la adquisición de los "trozos" de tierra que se fueron adquiriendo a lo largo de los años, tendrá que tributarse por el expediente de dominio como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo que corresponda a la transmisión de bienes inmuebles. Ahora bien, será una cuestión de prueba por su parte, ante la Oficina Liquidadora competente, demostrar que los trozos de terreno que aparecen en las escrituras antiguas y de los que se ha pagado el correspondiente impuesto de adquisición se corresponden con el inmueble que va a inmatricular.

transmisión de bienes inmuebles ya que, cuando el art. 7 del RDLeg. 1/1993 habla de la prescripción, se refiere al título, es decir, a la prescripción del expediente de dominio o acta de notoriedad realizado, y no a la prescripción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el que adquirió los bienes que pretende inscribir en el Registro.

Por otra parte mediante Sentencia de 19 de junio de 2012 analizó el TSJ. de Madrid un supuesto en el que, mediante auto dictado por un Juzgado de 1ª Instancia, se puso fin al expediente de dominio, accediendo a la reanudación del tracto solicitado. Los solicitantes del tracto sucesivo alegaron que la compra de una finca efectuada por escritura pública tributó debidamente por ITP, habiéndose ingresado la cantidad correspondiente. Asimismo se acreditó la adquisición por herencia de la mitad proindivisa de la finca a resultas del fallecimiento del causante, tributándose por el Impuesto de Sucesiones, que fue debidamente ingresado, y el hecho de que la venta efectuada de la mitad proindivisa de la finca en cuestión a una mercantil.

Para el Tribunal tras la primera, y única, inscripción registral de la finca, se produjeron una serie de transmisiones sucesivas, algunas incluso por documento privado, respecto de las que la actora no acreditó que hubiesen sido objeto de tributación alguna. Tan sólo se acreditó el abono del impuesto correspondiente a la adquisición de la propiedad por sus respectivos y sucesivos titulares, a partir de la compra de la finca, efectuada por escritura pública, si bien no constaba pagado impuesto alguno por las transmisiones previas que determinaron la adquisición de la finca por los causantes de éstos desde la titularidad inicial inscrita. En consecuencia, desde la última titularidad registral hasta la adquisición por la actora de su mitad indivisa de la finca no constaba haberse abonado el impuesto por la sucesiva cadena de transmisiones intermedias hasta que la finca fue adquirida por la citada escritura pública.

Por tanto concluyó el TSJ. de Madrid que en el citado supuesto planteado el título que trataba de suplir o reemplazar en el presente caso el expediente de dominio no era sólo el de la última propietaria de la mitad indivisa que se la transmitía a la mercantil actora, título hereditario por el que constaba efectivamente abonado el impuesto correspondiente, el de Sucesiones, sino también el de las previas transmisiones existentes y no inscritas, desde la última inscripción de dominio efectuada, transmisiones previas por las que no se tributó en su momento por todas ellas y que posteriormente afloraron. Y, dado que el título suplido mediante el expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo era el relativo a la cadena de transmisiones no inscritas existente entre el último titular registral y quien vendió la finca al actual dueño del inmueble, el Impuesto a que se refiere el precepto es el que se habría devengado en su momento por tales transmisiones no inscritas. En suma, al no existir prueba alguna de que el Impuesto devengado en su día por tales transmisiones

previas no inscritas hubiera sido abonado por todas ellas, sino sólo por las tres últimas transmisiones, la sujeción al impuesto resultaba obligada.

Dentro de esta doctrina jurisprudencial elaborada por los Tribunales Superiores de Justicia la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 7 de diciembre de 2012 afirma que están sujetos a gravamen los expedientes de dominio que suplan el título de la transmisión, quedando en cambio fuera de la órbita impositiva aquellos cuyo título transmisivo no sea suplido por ellos ya que, en este último caso, la tributación de la transmisión se rige por las reglas aplicables al título que contenga la transmisión de que se trate, dado que el art. 7.2.c) del RDLeg. 1/1993 lo que en realidad pretende es someter a tributación transmisiones que no han sido objeto de liquidación. El expediente de dominio, en principio, se considera, a efectos del impuesto como una transmisión, según se desprende del art. 7.2.c) y del artículo 11.1.c) del Reglamento del Impuesto. Y se utiliza la expresión “en principio” porque será así en la medida en que no se acredite haber satisfecho el Impuesto o que concurre alguna exención o no sujeción. El hecho imponible en este caso no lo constituye la transmisión, sino el expediente de dominio que no declara derechos, sino que se limita a declarar el existente. Y, como el hecho imponible lo constituye el expediente en sí, resultaría contrario al principio tributario que prohíbe la doble imposición que si ya se satisfizo el Impuesto en el momento en el que se hizo la operación o ésta era una operación no sujeta o exenta, se vuelva a gravar el expediente con el pago del impuesto y de ahí la excepción referida. El hecho imponible lo constituye la transmisión onerosa. Ahora bien, si ésta es una operación sujeta y no exenta y no se acredita haber pagado el Impuesto de la transmisión, será el expediente de dominio lo que se asimile a ésta, como hecho imponible, quedando entonces sujeta a gravamen.

Por otro lado el título suplido en expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo son los relativos a las anteriores transmisiones existentes desde el último titular registral hasta el transmitente del dominio al actual comprador interesado en la inscripción de la finca, tal y como precisó el TSJ. de Madrid mediante Sentencia de 12 de abril de 2012. Y, concurriendo una falta de acreditación de que se hubiera satisfecho el Impuesto por dichas transmisiones, no existirá un supuesto de doble imposición respecto al Impuesto devengado por la transmisión, siendo en consecuencia la sujeción procedente.

En el presente caso analizado por el TSJ. de Madrid para la Administración el auto dictado en el expediente de dominio permitía suplir el o los títulos que faltaban y así inscribir a favor del ulterior adquirente sin que se conociese si se trataba de una o varias transmisiones previas, extremo éste que no quedó acreditado, y por tanto, sin que se hubiese constatado que se pagara el Impuesto correspondiente o la exención o no sujeción por dichas transmisiones previas, de modo que

no se daba la excepción al gravamen por ITP que señala el art. 7.2.c) del RD Legislativo 1/1993.

Sin embargo, en opinión del Tribunal el título que trataba de suplir o reemplazar el expediente de dominio no era el del actual propietario interesado en la inscripción, sino el de la previa o previas transmisiones existentes y no inscritas, desde la última inscripción de dominio, hasta que el causante de los vendedores adquirió la finca objeto de autos, transmisión o transmisiones previas por las que no se tributó en su momento y que posteriormente afloraron como consecuencia de su transmisión. El expediente de dominio no estaba, pues, destinado a sustituir el título de adquisición del comprador de la finca, que es el título público, dotado de fehaciencia, constituido por la escritura pública de compraventa, sino el o los títulos relativos a las anteriores transmisiones existentes desde el último titular registral hasta el transmitente del dominio al actual comprador interesado en la inscripción de la finca. El expediente de dominio, en este caso, permite salvar la exigencia de concatenación entre los titulares registrales o tracto sucesivo, supliendo la ausencia de inscripción de la o las transmisiones existentes entre el último titular inscrito y quien vendió la finca al actual comprador que pretende inscribir su dominio en el Registro. De este modo concluyó el Tribunal que el título suplido con el expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo era un título autónomo del título que poseía el comprador, y suponía un acto nuevo, independiente y ajeno a la compraventa, razón por la cual no se producía doble tributación.

En este sentido reitera el citado Tribunal Superior de Justicia de Madrid a través de su Sentencia de 13 de noviembre de 2012 que el título suplido en un expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo son los relativos a las anteriores transmisiones existentes desde el último titular registral hasta el transmitente del dominio al actual comprador interesado en la inscripción de la finca. Y, existiendo a tal efecto una falta de acreditación de que se hubiese satisfecho el Impuesto con motivo de dichas transmisiones, la sujeción a gravamen resultaría procedente.

El TSJ. de Castilla y León, mediante Sentencia de 9 de abril de 2012, analizó un concreto supuesto en el que debía entrarse a determinar si la Administración puede girar una liquidación como consecuencia del expediente de dominio que declaró acreditado el derecho de propiedad alegado por la actora. A juicio del Tribunal en el presente caso el expediente de dominio cumplía la misma finalidad que el acta de notoriedad, observándose una clara y esencial diferencia entre el caso que nos ocupa y el resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2004, en el que la parte recurrente apoyó su demanda, dado que en este último caso se acreditaba la adquisición por parte de la causante así como el pago del correspondiente impuesto, mientras que en el presente caso estos extremos no se verificaron y de ahí que el expediente de dominio se sujetase a tributación.

Véase asimismo a este respecto la Sentencia del citado Tribunal de 1 de octubre de 2012, de conformidad con la cual, tratándose de un expediente de dominio respecto de una finca que se adquirió de un padre en fecha que no constaba, la sujeción a gravamen resulta procedente, dada la falta de acreditación existente de que la referida transmisión hubiese tributado por el Impuesto o que estuviese no sujeta o exenta, debiendo producirse a este respecto el cómputo del plazo de prescripción desde la fecha del expediente de dominio, y no pudiendo atenderse a tal efecto a la fecha de fallecimiento del padre, dada la inexistencia de documento privado que recogiese la operación de transmisión y al que se le pudiera dar efectos desde dicha fecha en aplicación de lo establecido en el art. 1227 del Código Civil.

Ya con anterioridad, en su contestación a Consulta de 11 de octubre de 2006, relativa igualmente a la tributación a efectos del ITPyAJD de aquellos expedientes de dominio, actas de notoriedad y demás instrumentos que suplen a los documentos inscribibles, señaló este Centro Directivo que los expedientes del dominio, las actas de notoriedad y los demás instrumentos que suplan, como medio de inscripción registral, a otros actos o documentos transmisivos anteriores no quedan sujetos a la Modalidad de TPO cuando en la transmisión suplida se haya satisfecho el correspondiente Impuesto, que podría ser el propio ITPyAJD o el ISD.

Como ya sabemos la normativa del ITPyAJD, además de gravar las Transmisiones Patrimoniales Onerosas *strictu sensu*, prevé igualmente como supuestos a gravar determinados actos o documentos que, en realidad, considera equiparables a las transmisiones u otros que es necesario gravar de cara a evitar la elusión del Impuesto. Entre estos últimos se recogen como supuestos de hecho que desencadenan la exigencia de esta Modalidad los expedientes de dominio, las actas de notoriedad y otros instrumentos de carácter similar que sirven para suplir a los que hubieran dado lugar, en su momento, a la correspondiente inscripción registral.

*A priori*, en caso de no gravar estos instrumentos formales que permiten la inscripción en el Registro de la Propiedad, sería muy fácil no inscribir transmisión alguna cuando se producen y, con posterioridad, acudir a uno de estos medios sustitutivos, evitándose de este modo el pago del tributo. Lo cierto es que, con independencia de lo anterior, tradicionalmente se ha venido dudando acerca del alcance del supuesto de hecho establecido en el RDLeg. 1/1993 en lo que se refiere a si, cuando su art. 7 determina la sujeción a la Modalidad de TPO de estos instrumentos sustitutivos (salvo que se acreditara haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras), se refería solamente al propio ITPyAJD o a cualquier otro impuesto que someta a gravamen las transmisiones.

A través de la citada Resolución de 11 de octubre de 2006 la DGT clarificó las dudas existentes respecto a qué impuesto

transmisorio se está refiriendo el Texto Refundido estimando que, si se ha satisfecho el ISD en la transmisión patrimonial *mortis causa* que se sule en este supuesto concreto, el expediente de dominio o el instrumento que se utilice para inscribir dicha adquisición, que no fue inscrita en su día, no quedará sujeto a la Modalidad de TPO del ITPyAJD. Concluyó por tanto la DGT que no estará sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas la tramitación del acta, siempre que se justifique el pago del Impuesto correspondiente a la adquisición de los inmuebles, en este caso el ISD.

En su Resolución de 7 de febrero de 2006 señaló además la DGT que el expediente de dominio tramitado para reanudar el tracto sucesivo y actualizar la titularidad registral de dos fincas rústicas constituye una operación sujeta a TPO, salvo que se acredite haber satisfecho el Impuesto, la exención o la no sujeción derivada de la transmisión cuyo título se supla con ellos, y por los mismos bienes que sean objeto de unos y otras. Añade además la DGT que no existe posibilidad de aplicar la prescripción, ya que el hecho imponible gravado es el propio expediente de dominio, que sule al título anterior y no el título suplido.

En resumen, de conformidad con lo declarado por el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 3 de febrero de 2011, la sujeción al Impuesto de las actas de notoriedad únicamente se producirá cuando suplan al título adquisitivo del transmitente o enajenante. Y es que sólo cuando sirven para complementar y no para sustituir la titulación la operación no se halla sujeta al Impuesto.

Recuérdese a este respecto que el art. 298 del Reglamento Hipotecario determina en el número 2º de su apartado 1 que, en defecto de documento fehaciente del título del transmitente o causante, para inmatricular fincas no inscritas a favor de persona alguna, debe complementarse el título público adquisitivo con un acta de notoriedad acreditativa de que el transmitente o causante es tenido por dueño. Es pues el título de la adquisición del transmitente o causante el que, en su caso, va a ser suplido por el acta de notoriedad y, por tanto, por tal adquisición es por la que debe acreditarse haber satisfecho el Impuesto –o la exención o no sujeción– si se pretende evitar la sujeción del acta de notoriedad a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Para finalizar, una cuestión bastante discutida ha sido la relativa a la sujeción o no a la Modalidad de TPO del expediente de dominio o del acta de notoriedad en aquellos casos en los que la transmisión originaria presenta una fecha fehaciente y ha ganado la prescripción (por ejemplo, tratándose de un expediente de dominio en el que se acredite que la adquisición originaria fue una herencia ya prescrita). A este respecto existen pronunciamientos contradictorios. Y es que, si bien la DGT se manifestó a favor de la sujeción a la Modalidad de TPO en sus contestaciones a Consultas de 20 de octubre de 1999 y de 1 de marzo de 2000, el citado Centro Directivo se pronunció a favor de la prescripción en su Resolución de 11 de febrero de ese mismo año 2000.<sup>7</sup>

Con posterioridad declaró la DGT en su contestación a Consulta de 26 de diciembre de 2006, relativa a la tributación en el ITPyAJD de un expediente de dominio sobre un bien inmueble, que tanto el expediente de dominio como el acta de notoriedad tienen la consideración de títulos supletorios cuyo objeto consiste en adecuar la inscripción registral a la realidad jurídica, al permitir el acceso al Registro de aquellos datos que carecen de titulación auténtica. Téngase presente que, como ya se ha indicado, en una adquisición hereditaria no registrada, en una compra efectuada en documento privado que no accedió en su día al Registro, etc., todos estos cambios de titularidad no registrados pueden, mediante estos instrumentos, acceder al Registro. Lo que se pretende es que el Registro refleje la realidad auténtica de la titularidad de los inmuebles. Debido a ello, al tratarse de títulos supletorios, la normativa del ITPyAJD los equipara a transmisiones, al suplir a aquellos que hubieran permitido la inscripción de modificaciones de la titularidad, de cara a evitar además el fácil recurso de no inscribir aquellos otros títulos que recogieran las operaciones transmisorias, lo que llevaría a la falta de su conocimiento por la Administración, pudiendo ganarse la prescripción fiscal e inscribiendo los cambios de titularidad mediante un expediente de dominio.

### III. SUPUESTOS RELATIVOS A LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES EFECTUADA EN VIRTUD DE CONTRATO PRIVADO.

Mediante Sentencia de 7 de junio de 2010 analizó el TSJ. del País Vasco una operación relativa a la transmisión de un inmueble efectuada en virtud de contrato privado elevada con posterioridad a escritura pública en ejecución de sentencia judicial. Pues bien, de conformidad con lo declarado por el Tribunal, resulta procedente la consideración como fecha de transmisión la del contrato privado, al haber sido la validez de éste reconocida en virtud de sentencia judicial y suponer la escritura el cumplimiento de aquello que debió ser ejecutado en su momento. Añade asimismo el Tribunal a través del citado pronunciamiento que el devengo del Impuesto se producirá en la fecha del contrato privado que haya de ser tenida en cuenta a efectos de la comprobación de valores.

Al hilo igualmente de esta cuestión relativa a una transmisión realizada en documento privado analizó el TSJ. de Andalucía mediante Sentencia de 30 de abril de 2012 un supuesto en el que, habiéndose celebrado un contrato privado de compraventa por el que se adquirió un finca rústica, presentado e ingresando el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, se procedió posteriormente, transcurridos dos años, a celebrar otro contrato privado de compraventa, elevado a escritura tres años más tarde, en el que las partes manifestaron que en la descripción del inmueble

<sup>6</sup> Ya con anterioridad este mismo criterio favorable a la prescripción había sido adoptado por la STSJ. de Madrid de 27 de octubre de 1995.

del primer contrato privado suscrito existía un error, dándose por ambas partes por subsanado el lapsus cometido y quedando manifestada la conformidad con esta corrección y el mantenimiento del precio en su día entregado (habiéndose presentado como consecuencia de dicho contrato la declaración liquidación de la Modalidad del Impuesto sin efectuar ingreso).

En opinión de la Administración, a la vista del contenido de ambos contratos de compraventa, se trataba de dos negocios jurídicos perfectamente válidos (consentimiento, objeto, causa y precio cierto) en los que no existía identidad de las partes intervinientes ni identidad del objeto vendido. La cuestión controvertida consistía pues en determinar si habían existido dos transmisiones distintas como consecuencia de la celebración de los dos contratos privados de compraventa, o si solamente había existido una única transmisión al considerar las partes que el segundo contrato sustituía al primero.

De conformidad con lo declarado por el Tribunal, dada la dificultad de afirmar que nos hallamos ante la transmisión de la cosa comprada cuando la venta se realiza por documento privado, y no mediando entre los interesados actos de transferencia de posesión simultánea o posterior al otorgamiento del documento privado de venta, es indudable que el comprador tiene la facultad de exigir la entrega, pero no cabe considerarlo propietario mientras ésta no se realiza, como tampoco puede ser considerado propietario quien pese a comprar en escritura pública, no recibe la posesión quieta y pacífica de la cosa. Cuando no existe transmisión no puede existir acto sujeto.

A juicio del Tribunal en ambos contratos privados de compraventa no se recogía ninguna condición o estipulación en contrario que llevase a entender que no se hubiese producido la tradición de la finca rústica. En el primer caso se afirmaba que el precio quedaba abonado con la firma del contrato privado y, por tanto, se podría entender que se ha efectuado la *traditio* de forma real en ese momento, al no existir estipulación en contrario. En el segundo contrato privado, tampoco existía estipulación en contrario, pudiéndose entender que se había producido la *traditio* real si bien, a diferencia del anterior, se había elevado a escritura pública, por lo que sí se había producido la *traditio* instrumental que solamente se presume del art. 1.462 del Código Civil. De esta forma concluyó el Tribunal que se había producido la transmisión de la propiedad y, por tanto, se había devengado el impuesto, siendo por tanto exigible.

Así las cosas, lo que se considera como supuesto que determina el devengo de la Modalidad de TPO es la finalización del expediente de dominio o del acta de notoriedad y no la antigua operación, hubiera sido o no formalizada, pero que no llegó a inscribirse, de manera que todos los elementos del Impuesto (devengo, base imponible, sujeto pasivo, tipo, etc.) se refieren a dichos expedientes de dominio o actas de notoriedad inscribibles. Y únicamente si la anterior operación, que se regulariza a efectos registrales con el expedien-

te de dominio o el acta de notoriedad, satisfizo el Impuesto transmisorio en su momento, dicha circunstancia hace que se excluya de tributación a estos expedientes o actas. Resulta indiferente, además, que los intervinientes de dichas operaciones originales hayan declarado a otros efectos, tributarios o administrativos, las citadas operaciones, ya que únicamente si pagaron el tributo correspondiente a la transmisión se excluye la exigencia de la Modalidad de TPO.

Acerca de la relevancia que adquiere a este respecto la determinación del instante de la transmisión analizó la Sentencia del TSJ. de Baleares de 10 de marzo de 2015 un supuesto en el que la parte vendedora había retenido una finca objeto de un contrato de venta en su poder y posesión hasta el total pago del plazo aplazado, haciéndose cargo de sus gastos y mantenimiento y contando con aparcerero contratado por la vendedora, que le vino dando cuenta a ella hasta que posteriormente la demandante le renovó el contrato. Pues bien, tal y como precisó el Tribunal la *traditio ficta* no solo no la desmentía en el presente caso lo pactado, sino que precisamente fue confirmada, por lo que se pactó en escritura pública que dicho otorgamiento constituía la *traditio* instrumental (art. 1462 del Código Civil) pese a que la vendedora retendría la posesión material de las fincas hasta el pago de la cantidad aplazada. Por lo tanto se cumplió la teoría del título y el modo, sin infracción de los arts. 609 y 1.095 del Código Civil, existiendo tradición (en concreto la denominada *constitutum possessorium*) y no infringiéndose el art. 1462 del Código Civil, de modo que la vendedora era poseedora inmediata, reconociendo a la compradora como poseedora mediata, esto es, con *ius possidendi* superior.

Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de La Rioja de 7 de marzo de 2011, relativa al otorgamiento de un acta de notoriedad con la finalidad de complementar un título público de donación y lograr su acceso al Registro de la Propiedad, y en la que se reitera que el acta, a través de una ficción legal, se constituye en el título de adquisición del donante, resultando la sujeción al Impuesto procedente, al no haberse acreditado que se hubiese satisfecho el Impuesto por dicha adquisición.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 23 de marzo de 2012 analizó la cuestión relativa a si resultaba o no ajustada a Derecho una liquidación complementaria practicada con relación a un acta de notoriedad complementaria de título público de adquisición para la inmatriculación de una finca no inscrita, acreditativa de que los transmitentes-causantes de la finca eran tenidos por dueños de la misma.

De acuerdo con lo declarado por el Tribunal se encuentran sujetos a gravamen los expedientes de dominio que suplan el título de la transmisión, quedando fuera de dicho ámbito aquellos cuyo título transmisivo no sea suplido por ellos, ya que en este último caso la tributación de la transmisión se rige por las reglas aplicables al título que contenga la transmisión de que se trate, ya que el art. 7. 2. c) citado lo que en realidad pretende es someter a tributación transmisiones

que no han sido objeto de liquidación. Y, como quiera que en el presente caso no se había satisfecho el impuesto correspondiente a la transmisión que se documentaba con el título complementario, no acreditándose su exención o no sujeción al tratarse de un acta de notoriedad complementaria del título público de adquisición para la inmatriculación de una finca no inscrita acreditativa de que el transmitente-causante de la finca era tenido como dueño de ella, concluyó el Tribunal que se trataba una transmisión patrimonial a efectos de liquidación y pago del impuesto, en los términos prevenidos en el art. 7. 2.c) reseñado, procediendo por ello desestimar el recurso interpuesto.

La Sentencia del TSJ. de Andalucía de 22 de junio de 2012 analizó, por su parte, un supuesto en el que, durante el año 2009, se autorizó en escritura pública acta de notoriedad para inmatriculación de una finca no inscrita, de la que el actor y su esposa declararon ser dueños desde hace más de cuarenta años, contrato contenido en un documento privado que se extravió. A tal efecto se procedió a efectuar autoliquidación del Impuesto sin ingreso, al entender que la operación no estaba sujeta a gravamen. El actor defendió que el vendedor falleció en 1968 y aportó dos testificales en apoyo de su tesis, así como fotocopia de un recibo de contribución de 1976 y otro posterior del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), entendiendo que con ello acreditaba que la Administración tributaria pudo conocer, al menos en esas fechas, la titularidad del bien. La conclusión que defendía era pues que había prescrito la facultad de comprobación de la Administración. De conformidad con lo declarado por el Tribunal en el presente caso no se produjo la prescripción invocada ya que, desde la fecha del acta de notoriedad de 2009 hasta que se notificó la liquidación, no transcurrieron cuatro años. Y, en relación con lo establecido por el art. 1227 del CC, el plazo de prescripción comienza a contarse a partir de la fecha del acta de notoriedad.

#### IV. REFLEXIONES FINALES.

Con carácter general tanto el expediente de dominio como el acta de notoriedad pueden ser títulos supletorios que tienen por objeto adecuar la inscripción registral a la realidad jurídica, permitiendo el acceso al Registro de aquellos actos que carecen de titulación auténtica. Es precisamente la falta

de título de la transmisión o transmisiones anteriores la que hace necesario instar el expediente de dominio a efectos de inmatricular la finca en el registro y la que, en consecuencia, constituye el hecho imponible por el que debe liquidarse el ITPyAJD, por la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, salvo que se acredite el pago del Impuesto por la misma. En tales supuestos el hecho imponible del ITPyAJD lo constituye el otorgamiento del título en sí y no la transmisión que mediante él se documenta, razón por la cual la prescripción se computa desde la fecha del mismo y no desde la fecha de la transmisión. A este respecto resulta indiferente cuál sea el origen de la última o últimas transmisiones que no hayan tenido reflejo registral, constituyendo hecho imponible de la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas tanto si es oneroso como lucrativo, y no excluyéndose el que la transmisión haya sido efectuada incluso mediante documento privado.<sup>8</sup>

Siendo el expediente de dominio único se entenderá producido un único hecho imponible, por lo que deberá presentarse una única autoliquidación por el valor del bien objeto del expediente. Ahora bien, si el expediente de dominio o el acta de notoriedad reemplaza a otro título al que sule y cuyos efectos jurídicos reitera en la tributación del expediente o acta incidirán las circunstancias del título anterior. Y, en el supuesto de que no se hubiera satisfecho el Impuesto correspondiente a la transmisión que se documenta con el título supletorio habría de gravarse éste, con independencia de que pudiera haber prescrito la acción de la Administración para exigir el tributo.<sup>9</sup>

El art. 7.2.C) del RDLeg. 1/1993 equipara a las transmisiones patrimoniales onerosas los expedientes de dominio o las actas de notoriedad a menos que se acredite haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción. No obstante fuera de estos tres casos de exclusión (entre los que no se incluye la prescripción) procederá con carácter general la liquidación y pago del Impuesto de estos títulos supletorios. En dicho caso el acta de notoriedad puede venir a suplir el título adquisitivo de los transmitentes del bien inmueble adquirido, persiguiéndose acreditar que los mismos son tenidos por dueños de la finca objeto de transmisión, al carecer de título inscrito. Y, no acreditándose que tal adquisición se halle exenta o no sujeta, será procedente el devengo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

<sup>8</sup> Téngase presente además que dicho título supletorio tiene entidad en sí mismo y se configura en el ITPyAJD como hecho imponible diferenciado e independiente de las anteriores transmisiones que no hayan tenido reflejo registral y a las que sule.

<sup>9</sup> Recuérdese que lo único que exceptúa de tributar por la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas es que se acredite haber satisfecho el Impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión cuyo título se supla con el referido expediente notarial y por los mismos bienes.

<b>TRIBUNAL SUPREMO.....</b>	<b>25</b>
<b>Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .....</b>	<b>25</b>
Liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado con hipoteca de determinados inmuebles: Sentencia de 20 de mayo de 2020 .....	25
Acta de fin de obra: prescripción y valoración: Sentencia de 20 de mayo de 2020 .....	28
<b>Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....</b>	<b>33</b>
Bonificación fiscal del 95% por transmisión de empresa familiar: Sentencia de 18 de junio de 2020 .....	33
<b>Ejecución de sentencias .....</b>	<b>39</b>
Extensión de efectos. Sentencia de 18 de junio de 2020 .....	39



## TRIBUNAL SUPREMO

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

*Liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado con hipoteca de determinados inmuebles: Sentencia de 20 de mayo de 2020*

La liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado con hipoteca de determinados inmuebles está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Aunque la garantía hipotecaria sobre la finca no se altere, si se produce una modificación subjetiva de los responsables, que tiene acceso al registro, y que aunque pueda tener su causa en la extinción del condominio, liberándose respectivamente de la responsabilidad del préstamo hipotecario los afectados por la extinción, concretando su responsabilidad exclusivamente en las fincas de las que tras la extinción resultan adjudicatarios, son beneficiados por dicha liberación.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Antecedentes de hecho derivados de las actuaciones.*

1. Como se lee en la resolución dictada el 23 de abril de 2015 por la Sala desconcentrada de Alicante del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (número 03- 106842013), que fue recurrida en la instancia:

"Se documenta en escritura pública de 31 de diciembre de 2012, número de protocolo 3406, operación de ampliación y novación de préstamo hipotecario y liberación de deudores. Dicha escritura es consecuencia de otra anterior, de la misma fecha y número de protocolo 3404, de extinción de condominio de la finca gravada con préstamo hipotecario que ahora se amplía. En virtud de la escritura número 3404, determinado inmueble queda adjudicado al recurrente y su esposa, que asumen los préstamos hipotecarios que gravan el inmueble y liberan del pago de los mismos al resto de los propietarios .

En relación con la primera escritura mencionada (número de protocolo 3406), la Oficina Liquidadora de Elche inicia el procedimiento el día 11 de mayo de 2013, con propuesta de liquidación provisional, por entender que se ha producido el hecho imponible liberación de responsabilidad hipotecaria, señalando que "se produce la liberación de un codeudor sobre la responsabilidad hipotecaria que ostenta sobre una finca y por lo tanto se produce una modificación de la hi-

poteca inicialmente constituida, lo cual conlleva una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria previamente establecida". El 14 de junio siguiente, se notifica resolución por la que se aprueba la liquidación provisional" .

2. Desestimado el recurso de reposición que promovió contra dicha liquidación provisional, don Ruperto presentó reclamación económico-administrativa, que también resultó desestimada en la resolución administrativa revisora antes citada, por entender que, "a pesar de lo que mantiene la interesada en su escrito, y de la denominación contenida en la escritura, nos encontramos ante el hecho imponible distribución de la responsabilidad hipotecaria, cuya base imponible será la total responsabilidad hipotecaria".

3. La Sala de instancia confirma en la sentencia recurrida esta resolución administrativa revisora, desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Ruperto, con sustento en su previa doctrina sobre la cuestión suscitada en la demanda, doctrina que parte de la sentada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7844) (casación en interés de ley 67/2002). Que sostiene que las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los pisos y locales de un edificio sometido a división horizontal, constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y por lo tanto, están sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, conforme el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo

1/1993, de 24 de Septiembre (RCL 1993, 2849) , que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", porque dicha sentencia del Tribunal Supremo, de la que reproduce el tercer fundamento, "en resumen, viene a considerar (i) que supuestos como el de autos deben reputarse como de redistribución de la responsabilidad hipotecaria y (ii) que tales supuestos se encuentran sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados" (FD Cuarto).

4. Don Ruperto sostiene que con esa decisión la sentencia recurrida infringe los artículos 30 y 31 LITPAJD, porque los aplica indebidamente, en contravención con su espíritu y finalidad, al entender que con la liberación de los codeudores de un préstamo hipotecario se produce una modificación de la hipoteca inicialmente constituida, lo que conlleva una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria previamente establecida y, por ende, la sujeción a la modalidad de actos jurídicos documentados, cuando dicha liberación es una modificación meramente subjetiva, que no produce una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria, puesto que sigue recayendo sobre los mismos inmuebles.

## **Segundo. Resolución del recurso.**

Como sostiene la Generalidad Valenciana, frente a la tesis del recurrente, de que la liberación de unos codeudores del préstamo hipotecario no supone una modificación de la responsabilidad hipotecaria, pues la hipoteca sigue vigente sobre las mismas fincas, sino una mera modificación subjetiva de los responsables, la cuestión a la que da respuesta afirmativa la sentencia impugnada es si la escritura de ampliación de préstamo hipotecario y liberación de deudores sujeta a tributación, afecta a la garantía hipotecaria y como tal debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

De conformidad con lo dispuesto por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados (RCL 1993, 2849) , al referirse al concepto Actos Jurídicos Documentados, regula un tributo que grava esencialmente la formalización jurídica de actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

El artículo 28 del Texto Refundido que regula el hecho imponible, del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, concepto de documentos notariales, dispone que: " Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31 " .

Por su parte, el artículo 31, apartado 2, dispone que:

" Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y 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 del 0, 50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos (...)."

De estos dos preceptos se deduce que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava esencialmente el documento, es decir la formalización jurídica, mediante ciertos documentos notariales, de actos y contratos, siempre que dichos actos o contratos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, concepto de transmisiones onerosas.

Desde esta perspectiva debe interpretarse el artículo 30, apartado 1, del Texto refundido que dispone:

" En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa."

Compartimos el criterio de las recurridas, de que concurre aquí el hecho imponible consistente en la ampliación de préstamo y por tanto la modificación de las obligaciones garantizadas y con ello de la garantía hipotecaria, hecho imponible nuevo en el que se produce una modificación de las responsabilidades hipotecarias como consecuencia de la ampliación del préstamo hipotecario y de la liberación de los deudores operada, teniendo tal modificación de responsabilidad hipotecaria claras repercusiones registrales. Y ello por cuanto la hipoteca original accedió al registro según lo pactado en la escritura original, sufriendo una clara alteración al ser modificado el préstamo y la obligación garantizada por la hipoteca. En definitiva, aunque la garantía hipotecaria sobre la finca no se altere, si se produce una modificación subjetiva de los responsables, que tiene acceso al registro, y que aunque pueda tener su causa en la extinción del condominio, liberándose respectivamente de la responsabilidad del préstamo hipotecario los afectados por la extinción, concretando su responsabilidad exclusivamente en las fincas de las que tras la extinción resultan adjudicatarios, son beneficiados por dicha liberación. Compartimos el criterio de la sentencia recurrida de que concurren los requisitos legales para sujetar la escritura al impuesto.

Por otra parte, la Sala de instancia desestima el recurso y confirma la resolución del TEAR, con reproducción del fundamento Tercero de la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2003 (RJ 2003, 7844) , dictada en el recurso de casación en interés de ley 67/2002, que es del siguiente tenor:

"TERCERO. La tesis de la Sentencia recurrida -como ya se ha apuntado- descansa en la idea de que la interpretación realizada por el TEAR de Castilla-La Mancha era excesivamente formalista y por ello viene a sostener que la escritura de distribución de la hipoteca de un edificio entre los diferentes pisos y locales resultantes de su división horizontal, a pesar de reunir los requisitos para quedar sometida al impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, no está sujeta al no aflorar una nueva capacidad contributiva, pero este criterio interpretativo ignora el carácter formal del impuesto

mismo. En efecto, lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 32.2 para las primeras copias de escrituras es que "tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no (estén) sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley", esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias. La Sentencia de esta Sala, fijando doctrina legal, en recurso de casación en interés de la Ley, de 4 de Diciembre de 1997 -que el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal invocan en sus alegaciones en apoyo de la tesis de la recurrente- a la que ha de sumarse la de 25 de Noviembre de 2002, dictada en una casación ordinaria, señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen -dichas especiales garantías registrales- la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, como llega a argumentar la Sala en la Sentencia recurrida, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce. También la Sentencia de esta Sala de 15 de Junio de 2002 (RJ 2002, 5917), dictada en recurso de casación nº 2363/1997, se ocupó del asunto, en un caso similar al de autos y partiendo, como las anteriormente citadas, de la tesis de que el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos que antes de señalar y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias, estableció -la Sentencia acabada de citarla sujeción al tributo controvertido de la escritura que contenía una nueva distribución del crédito hipotecario, aunque fuera para subsanar omisiones producidas en la anterior escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, por entender que dicho acto reunía las condiciones que lo sujetaban al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, aun cuando no hubiera variado la cifra total del capital del préstamo, ni las cantidades estipuladas para intereses, costas y gastos. Ha de concluirse, por lo tanto, que la doctrina de la Sentencia recurrida es errónea y en cuanto a su carácter gravemente perjudicial para el interés general queda tam-

bién acreditado, teniendo en cuenta tanto el perjuicio para la Hacienda autonómica como el riesgo de reiteración, pues en la propia Sentencia se alude ya a otros fallos similares. Cumplidos pues estos dos requisitos legales y los demás de carácter formal exigidos para este recurso extraordinario y subsidiario, que nadie ha puesto en duda, procede acceder a la fijación de la doctrina legal pedida, en la forma que se dirá en la parte dispositiva."

Y, la Sala de instancia concluye que supuestos como el de autos deben reputarse como de redistribución de responsabilidad hipotecaria y se encuentran sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

En consecuencia procede la desestimación del presente recurso.

### **Tercero.** *Fijación de doctrina legal.*

Por ello, procede contestar a la pregunta formulada por la Sección Primera: " Determinar si la liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca de determinados inmuebles está sujeta o no a la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado ", en el sentido de que está sujeta.

### **Cuarto.** *Sobre las costas.*

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

### **F A L L O**

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 el fundamento jurídico Tercero de esta sentencia.
- 2.-** Declarar que no ha lugar al recurso de casación núm. 3696/2017, interpuesto por la procuradora doña Elena Gil Bayo, actuando en nombre y representación de Don Ruperto contra la sentencia dictada el 27 de abril de 2017 (PROV 2017, 212430) por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 1028/2015 sobre liquidación practicada por la Generalidad Valenciana por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por escritura de novación de préstamo hipotecario y liberación de deudores.

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

Así se acuerda y firma.

## *Acta de fin de obra: prescripción y valoración. Sentencia de 18 de mayo de 2020*

El "acta de final de obra" resulta esencial para poder determinar la totalidad de los elementos esenciales del tributo que nos ocupa, especialmente su base imponible, y constituye, por ello, un documento fundamental para que el órgano competente pueda ejercer sus potestades de comprobación, lo que revela -claramente-su aptitud para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación.

En el concreto caso analizado, el específico documento en el que consta el seguro decenal revela un valor de ejecución material distinto al consignado por el interesado en su declaración de obra nueva en construcción. El Tribunal concluye que fue adecuado, en el caso, utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado por el propio interesado al "coste de ejecución de la obra" en el seguro decenal de la construcción.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la actual controversia casacional; debate en el proceso de instancia.*

1. Con fecha 31 de mayo de 2006 fue otorgada por la COOPERATIVA DE VIVIENDAS PRÍNCIPE DE ASTURIAS escritura pública de declaración de obra nueva en construcción y división de finca en régimen de propiedad horizontal.

Con fecha 9 de septiembre de 2008 fue otorgada ante el mismo notario escritura de Declaración de Final de Obra.

2. El día 10 de septiembre de 2008 la referida sociedad presentó la declaración autoliquidación del ITPyAJD, concepto "actos jurídicos documentados", declarando este último documento (escritura de "declaración final de obra") no sujeto al impuesto, con base imponible por importe de cero euros y sin cuota a ingresar.

3. La unidad gestora del impuesto acordó el 11 de julio de 2012 el inicio de procedimiento de comprobación de valores y practicó la liquidación provisional con comprobación de valor declarado por el hecho imponible de "escritura de declaración de obra nueva en construcción", utilizando para ello el medio de comprobación previsto en el art. 57.1.f) de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), esto es el "valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros", todo lo cual fue debidamente notificado al obligado tributario el día 30 de julio de 2012.

4. Tras la presentación de alegaciones por el sujeto tributario, el día 13 de noviembre de 2012 fue dictado el acuerdo de liquidación complementaria con una cuota a ingresar por importe de 31.424,00 euros, incluidos los correspondientes intereses de demora.

5. Contra dicho acuerdo, la citada mercantil interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia reclamación económico-administrativa por considerar, fundamentalmente, (i) que estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar al no tener efecto interruptivo de la prescripción la declaración de final de obra y (ii) que no era idóneo el método para la determinación de la base imponible utilizado por el órgano gestor.

6. Para el TEAR, la autoliquidación (por el acta de fin de

obra) presentada con carácter de no sujeta no podía constituir uno de los casos de acto interruptivo de la prescripción regulados en el citado artículo 68 de la Ley General Tributaria, por lo que el derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación estaría prescrito. Dice así el órgano de revisión económico-administrativo: "En el caso presente, la simple manifestación de que la obra estaba concluida no constituye por sí misma un acto sujeto al impuesto, ya que los actos jurídicos que producen efectos jurídicos propios son los relativos a la declaración de obra nueva y el Acta de fin de obra de referencia constituye una mera exigencia formal para que los verdaderos actos constitutivos tengan acceso al Registro de la Propiedad pero que por sí misma no es evaluable económicamente. En consecuencia, la liquidación impugnada no se considera ajustada a derecho y debe ser anulada".

**Segundo.** *La impugnación del demandante en la instancia, la sentencia recurrida y la cuestión que presenta interés objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del presente recurso.*

1. La representación procesal de la Región de Murcia disiente de la conclusión a la que llega el TEARM, al considerar que se trata de dos hechos imponibles distintos sujetos al ITPAJD en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, a cuyo efecto destaca la literalidad del artículo 2.1 de la ley del impuesto, según el cual "el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia".

Considera la recurrente en la instancia que el TEARM yerra, pues ambos hechos han de tributar separadamente porque tanto las primeras copias de escrituras de declaración de obra nueva en construcción como las de obra nueva terminada, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 8/2007, de 28 de mayo (RCL 2007, 1020), de suelo (BOE de 29 de mayo) ["LS (RCL 2015, 1699)"] responden a fases diferentes dentro del proceso edificatorio, y cuentan con unos requisitos específicos y distintos para acceder a su inscripción en el Registro de la Propiedad,

según sea en construcción o terminada.

2. La sentencia impugnada centra el debate litigioso en la determinación de si se ha producido o no la prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria en supuestos como el presente en que, primero, se otorga una escritura de obra nueva y, posteriormente, otra de finalización de obra, siendo ambas presentadas a liquidar, la primera con una cuota a ingresar determinada y la segunda con cuota 0.

A este respecto, la Sala a quo parte de pronunciamientos previos del propio tribunal de Murcia y los traslada al supuesto de autos en los siguientes términos:

"El plazo de prescripción de cuatro años establecido por el artículo 66. a) LGT (RCL 2003, 2945) 58/2003, comienza a contarse desde el día en que finaliza el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación establecido en los artículos 67.1 de la LGT y 102 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1995, 1816) .

Habiéndose otorgado la escritura de obra nueva en construcción y división horizontal el día 31 de mayo de 2006, el inicio del plazo de prescripción debe computarse a partir del día 7 de julio de 2006, día siguiente a aquel en que finalizaba el plazo de 30 días hábiles para la presentación de la declaración establecido por el artículo 102 del Reglamento del Impuesto por lo que prescribiría el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria procedente de dicho hecho imponible el 7 de julio de 2010.

Como la comprobación de valores no se notifica hasta el 30 de julio de 2012 la acción para determinar la deuda tributaria habría prescrito".

Pero, inmediatamente después, altera esa conclusión en el caso concreto analizado al tener en cuenta la "escritura de acta de finalización de obra" de fecha 9 de septiembre de 2008, presentada a liquidar el 10 de septiembre de 2008, que fue la que motivó la iniciación de la comprobación de valores, razonando, en relación con la aptitud de esa escritura para interrumpir el plazo de prescripción, en los siguientes términos:

"Sin entrar a valorar si la escritura de "Acta Final de Obra" constituye o no un nuevo hecho imponible distinto de la Declaración de Obra Nueva, lo cierto y verdad es que el concepto que la Administración tributaria ha regularizado y liquidado con comprobación de valor es, según consta en el expediente administrativo, la Declaración de Obra Nueva, como consta tanto en el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación tributaria, como en la liquidación provisional con comprobación de valor practicada. Así lo viene a reconocer la propia Administración cuando en la liquidación descuenta como cuota ingresada a cuenta la cantidad abonada como resultado de aquella autoliquidación.

En este caso dicha declaración de obra nueva tuvo lugar mediante la escritura pública de 31 de mayo de 2006, que fue oportunamente autoliquidada por el interesado el 20 de junio de 2006. Por lo que si la Administración pretende comprobar

el valor declarado en la misma, haciendo uso para ello del medio referido al valor asignado a los bienes en las pólizas de contrato de seguro ( art. 57.1.f de la LGT), reflejado en el acta final de obra cuya escritura es de 9 de septiembre de 2008 (presentada el 10 de septiembre de 2008 a liquidar con una cuota a ingresar 0), es evidente que cuando se notifica el procedimiento de gestión con comprobación de valor el 30 de julio de 2012, no había pasado el plazo de prescripción de cuatro años, ya que la presentación referida de la escritura final de obra el 10 de septiembre de 2008 interrumpió el plazo, originando que volviera a contarse de nuevo por entero, por lo que la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria no había prescrito".

3. Sostiene la sociedad recurrente en casación que la sentencia impugnada recurrida otorga al "Acta Fin de Obra" una relevancia de la que carece, pues no es más que un acto que supone la ejecución de otro acto previo que ya desplegó toda su eficacia jurídica, de tal forma que aunque cumple el resto de presupuestos del hecho imponible, quedan fuera de su ámbito subjetivo convirtiéndose en supuestos de no sujeción, en consonancia con la doctrina de esta Sala que sostiene que la no producción directa de efectos jurídicos de ciertos actos que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo.

Por otro lado, en lo que al cómputo de los plazos de prescripción y a la interrupción de su cómputo se refiere, señala expresamente la parte recurrente que "difícilmente la presentación de la autoliquidación referente a una Escritura Notarial no sujeta a ITPAJD podrá interrumpir los plazos de prescripción, como declara la sentencia recurrida, de otra autoliquidación presentada años antes y referida a otra escritura notarial de Declaración de Obra Nueva".

4. Para el auto de admisión, las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son las siguientes:

"Determinar (i) si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 LITPAJD (RCL 1993, 2849) y en los artículos 66 a 68 de la Ley General Tributaria, la autoliquidación presentada por la Escritura del Acta Fin de Obra interrumpe o no la prescripción para comprobar la autoliquidación presentada por la previa Escritura de la Declaración de Obra Nueva y División Horizontal y (ii) si de conformidad con lo previsto en el artículo 27 y concordantes de LITPAJD y el artículo 57 LGT, es adecuado o no utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado en el seguro decenal de la construcción".

**Tercero. Respuesta a las cuestiones interpretativas suscitadas por el auto de admisión.**

1. Conviene, en primer término, aclarar una cuestión, esencial para resolver el litigio: no se dilucida en este proceso si la

escritura pública de "acta de fin de obra" es o no un documento sujeto al impuesto sobre actos jurídicos documentados, sino si ese documento interrumpe la prescripción del derecho a liquidar el mismo impuesto pero en relación con la "declaración de obra nueva en construcción y división de finca en régimen de propiedad horizontal", que es la escritura pública de fecha 31 de mayo de 2006 en relación con la que se gira la liquidación controvertida.

Esta escritura pública -de declaración de obra nueva en construcción- se otorga cuando se quiere hacer constar legalmente una edificación que aun no está terminada.

La normativa autonómica y estatal que sigue vigente (como la ley reguladora de la edificación) distinguen, en relación con las declaraciones de obra nueva, dos modalidades: la declaración de obra nueva en construcción (como la que aquí tuvo lugar), en cuyo caso los notarios exigirán, para su testimonio, la aportación del acto de conformidad, aprobación o autorización administrativa que requiera la obra según la legislación de ordenación territorial y urbanística, así como certificación expedida por técnico competente y acreditativa del ajuste de la descripción de la obra al proyecto que haya sido objeto de dicho acto administrativo; y la declaración de obra nueva terminada (en la que se exigirá certificación técnica y documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos impuestos por la legislación reguladora de la urbanización y constancia de las autorizaciones administrativas necesarias).

Lo importante es tener en cuenta una circunstancia esencial: si previamente se ha declarado la obra nueva en construcción, es necesario hacer constar la finalización de las obras mediante un acta de fin de obra en lugar de una escritura de declaración de obra nueva acabada. Y esa acta tiene los mismos requisitos exigidos para la declaración de obra nueva terminada, salvo la conformidad administrativa que ya consta en la declaración de obra en construcción anterior.

**2.** Desde el punto de vista tributario, el artículo 27 de la ley del impuesto sujeta a actos jurídicos documentados los documentos notariales. Si el interesado solo realiza una escritura de obra nueva "terminada", paga el tributo por este documento.

Y si, como aquí acontece, otorga escritura de obra nueva "en construcción" pagará actos jurídicos documentados por ésta, pero, como es imprescindible realizar después el "acta de fin de obra", parece evidente que esta última declaración es esencial para determinar el coste de ejecución de la obra, que es la base imponible del impuesto, algo distinto -por cierto- del valor del inmueble terminado (distinción efectuada por la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2013 (RJ 2013, 3128) , citada por ambas partes en sus escritos de interposición y oposición).

**3.** En otras palabras, si el acta de fin de obra (que, en puridad, equivale a la declaración de obra nueva terminada ) exige aportar datos que no estaban en la declaración de obra nueva en construcción, parece evidente que la Administra-

ción puede obtener (y conocer) nuevos datos que le permitan determinar con precisión la base imponible del impuesto a tenor del coste material de ejecución de la obra, que ha podido incrementarse (o no) durante su construcción.

Resulta aplicable entonces nuestra reiterada jurisprudencia -expresada en la citada sentencia de 11 de abril de 2013- que señala que la presentación de una escritura pública que no contenga información adicional respecto de los bienes, derechos, deudas o gastos que se hayan declarado en un documento privado previamente presentado no puede interrumpir la prescripción, pues no puede entenderse que constituya una actuación de la interesada conducente al pago o liquidación de la deuda, si la Oficina Gestora contaba con toda la documentación precisa para la liquidación del Impuesto. Sin embargo, y aquí está la clave para resolver el recurso que nos ocupa, podrá darse el supuesto inverso, en cuyo caso:

"Sí deben tener cabida, en cambio, en dicha causa de interrupción de la prescripción los actos voluntarios de los interesados de aportación de documentos y datos necesarios para la práctica de las liquidaciones, entre los que han de incluirse, además de las declaraciones tributarias, los de incorporación o entrega al expediente de un documento (...) a raíz de cuya presentación el Servicio de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid pudo proceder a la comprobación del valor de los bienes incluidos en la declaración".

**4.** En definitiva, el "acta de final de obra" (incorporada, en nuestro caso, a la escritura pública de 9 de septiembre de 2008) resulta esencial para poder determinar la totalidad de los elementos esenciales del tributo que nos ocupa, especialmente su base imponible, y constituye, por ello, un documento fundamental para que el órgano competente pueda ejercer sus potestades de comprobación, lo que revela -claramente- su aptitud para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación.

**5.** La segunda pregunta que nos formula el auto de admisión es la de si, de conformidad con lo previsto en el artículo 27 y concordantes de LITPAJD (RCL 1993, 2849) y el artículo 57 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) , es adecuado o no utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado en el seguro decenal de la construcción.

Muy recientemente (en la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 4382/2017) hemos afirmado, también en relación con esta modalidad de tributo y respecto de la obra nueva, lo siguiente:

"(...) Es válida la utilización del procedimiento de comprobación de valores para efectuar la determinación de la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los supuestos de declaración de obra nueva, salvo que dicho procedimiento se encuadre dentro del de verificación de datos y en el bien entendido que lo que hay que determinar en estos casos es el coste de la obra nueva y no el valor real del bien puesto en el mercado, pues dicho coste es el que constituye la base imponible del impuesto".

**6.** Siendo ello así, la cuestión que ahora nos ocupa no es

otra que la de determinar si el seguro decenal de la construcción es un parámetro válido para comprobar "el coste de ejecución de la obra" (que, recordemos, constituye la base imponible del impuesto analizado).

Habría que responder, en efecto, a la cuestión de si "valor real del coste de la obra" es lo mismo que "la suma asegurada" en el seguro decenal, para lo cual nos ayuda la regulación legal, concretamente la Ley de Ordenación de la Edificación, que señala que el importe mínimo del capital asegurado será el 100% del coste final de la ejecución material de la obra, incluidos los honorarios profesionales (artículo 5).

**7.** Debemos resolver esa cuestión a pesar de que, sobre la misma, no ha habido pronunciamiento al respecto ni del TEAR, ni de la sentencia recurrida. Y es que la Sala de Murcia, como inmediatamente veremos, ha omitido dar respuesta a ese extremo colocando a la parte demandada en su recurso -y aquí recurrente- en una complicada situación procesal.

Y es que, a tenor de las actuaciones, consta:

**a)** Que el contribuyente recurrió ante el TEAR la liquidación girada por entender prescripta la potestad administrativa para liquidar y por falta de aptitud del medio empleado para determinar la base imponible;

**b)** Que, como el TEAR acogió la prescripción, nada argumentó dicho órgano de revisión -porque ya no era relevante- sobre el método de comprobación empleado para liquidar;

**c)** Interpuesto recurso jurisdiccional por la Región de Murcia por entender que no concurría la prescripción, y a pesar de que el contribuyente insistió -en su contestación a la demanda- en que tampoco era válido el método, la Sala estima la alegación sobre la prescripción, considera que ésta no se ha producido, pero no hace pronunciamiento en cuanto al fondo "al no pretenderlo la parte recurrente, sino exclusivamente la codemandada que no recurrió la resolución del TEARM".

**8.** Ciertamente, no podemos dar carta de naturaleza a tal forma de proceder, pues la Sala provoca con esa decisión una clara situación de indefensión a la parte demandada, pues (i) carecía de legitimación -por inexistencia de gravamen- para recurrir una decisión del TEAR que le era favorable, pero (ii) no pudo obtener una respuesta judicial a la segunda cuestión que afectaba a la legalidad del acto -una vez descartada la prescripción- y que no era otra que la idoneidad del método de comprobación de la base imponible empleado por la Administración.

Nada obsta para que, en casación, resolvamos el fondo del asunto (sin abocar a las partes a volver a la instancia para que -con retroacción de actuaciones- se pronuncie sobre esa cuestión); podemos (y debemos) hacerlo porque ha habido debate suficiente en casación sobre ese particular y porque el auto de admisión recogió esa cuestión como una de las dos que tenía que ser resuelta por el órgano de enjuiciamiento.

**9.** Como adelantamos más arriba, la jurisprudencia ha in-

terpretado con absoluta claridad el artículo 70 del reglamento del impuesto y se ha pronunciado -también nítidamente- sobre la posibilidad de utilizar el procedimiento de comprobación de valores para establecer la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en las declaraciones de obra nueva.

En la sentencia de 11 de abril de 2013 (RJ 2013, 3128) (recurso de casación núm. 2991/2012) se dijo, en efecto, lo siguiente:

"La Sala jamás ha negado, en los casos de declaración de obra nueva, la posibilidad que tiene la Administración de efectuar una comprobación de valores; de lo único que se ha preocupado es de determinar qué es lo que debe comprobarse, cuál es la definición de la base imponible a considerar. Y en esta voluntad de determinación, la sala ha concluido, atendiendo a la regulación existente, que cuando se trata de una obra nueva lo que se debe valorar no es el inmueble puesto en el mercado, sino, como dice el reglamento literalmente, el "coste de la obra".

Siendo ello así, no puede aceptarse como forma de establecer la base imponible la aplicación de las reglas establecidas en el RD 1020/1993 (RCL 1993, 2238, 2641), semejantes a las que aplica la Administración para valorar una transmisión del bien, pues esta cantidad pudiera tal vez responder al valor del bien, pero no al coste de ejecución de la obra.

La administración debería valorar el coste de ejecución, por ejemplo como ha hecho en otras ocasiones similares, mediante la aplicación de los módulos de costes de construcción establecidos por los Colegios de Arquitectos, o en la forma que considere oportuna, pero no mediante la aplicación del RD mencionado.

Hay que aclarar pues que aunque el Proyecto de ejecución visado en el Colegio sirve como guía inicial sobre el coste de ejecución, la Administración no está obligada a seguirlo, si es capaz de demostrar que el coste de ejecución ha sido superior (del mismo modo que se establece en el art. 103 de la ley de Haciendas Locales (RCL 2004, 602, 670), cuando permite la comprobación administrativa sobre el coste real final de ejecución, con la diferencia de que en el caso de autos no hay, desde luego, una liquidación inicial provisional), siendo ese y no otro el contenido de la comprobación de valores posible a realizar.

Solo está vedado el procedimiento de comprobación de valores cuando el procedimiento iniciado fuera el de verificación de datos, circunstancia en la que cabe afirmar que iniciado el mismo no cabe en sede de verificación iniciar el procedimiento de comprobación de valores, pues las actuaciones a desplegar por la administración tributaria en sede de verificación de datos se encuentran tasadas y entre ellas no se contempla la posibilidad de acudir a la comprobación de valores".

**10.** Y lo que aquí ha sucedido es que la propia parte recurrente, mediante auténtico acto propio, valoró expresa-

mente el coste de la obra al suscribir el seguro decenal de la construcción, pues en el contrato de seguro que suscribió al efecto -y que se contiene en la póliza que consta en autos- se valora la obra en 5.668.000 euros como "total de ejecución material (incluida urbanización)", descartando expresamente "otros gastos de la edificación" que están en un Anexo y que no forman parte de la suma asegurada.

La cuestión no es, pues, tanto si el seguro decenal es método de comprobación idóneo, cuanto la de si, en el concreto caso analizado, el específico documento en el que consta dicho seguro revela un valor de ejecución material distinto al consignado por el interesado en su declaración de obra nueva en construcción, que es lo que ha sucedido aquí, habida cuenta que, incluso, se descartan en la póliza otros elementos que pudieran formar parte del valor de la ejecución material de la obra.

**11.** En suma, debemos responder a las cuestiones que suscita el auto de admisión en el sentido expresado: la Escritura del Acta Fin de Obra interrumpió la prescripción del derecho de la Administración a comprobar la autoliquidación presentada por la previa Escritura de la Declaración de Obra Nueva y División Horizontal y fue adecuado, en el caso, utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado por el propio interesado al "coste de ejecución de la obra" en el seguro decenal de la construcción.

**Cuarto.** *Resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso de casación.*

Trasladando la citada doctrina al supuesto de autos, procede la desestimación del recurso de casación, pues, en primer lugar, la Sala de instancia ha aplicado correctamente dicha doctrina en relación a la prescripción (descartando que haya tenido lugar por haberse interrumpido el plazo correspondiente) y ha resuelto el pleito en atención a ella, procediendo -asimismo y en los términos expuestos- rechazar el argumento impugnatorio referido a la concreta utilización en el

caso de autos del método de comprobación tenido en cuenta por la Administración específico por cuanto, a tenor del documento en el que consta el seguro decenal de la construcción, el propio interesado otorgó a la obra un valor de ejecución distinto al que él mismo consignó en su declaración de obra nueva en construcción, lo que autoriza a la Administración a estar a aquel valor declarado con posterioridad.

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

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

**F A L L O**

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 el fundamento jurídico tercero de esta sentencia .
- 2.-** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la mercantil por la mercantil COOPERATIVA DE VIVIENDAS PRÍNCIPE DE ASTURIAS, S. COOP contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de fecha 29 de mayo de 2017 (PROV 2017, 186477) , dictada en el procedimiento ordinario núm. 106/2016, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por el concepto "declaración de obra nueva".
- 3.-** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.



## Impuesto sobre sucesiones y donaciones

### *Bonificación fiscal del 95% por transmisión de empresa familiar: Sentencia de 18 de junio de 2020*

A efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, impugnada en casación por la representación procesal de don Fabio, don Sabino, don Jose Francisco, don Juan Antonio, don Andrés, doña Ana María, don Casiano y don Emilio, es o no conforme a Derecho, y, en concreto, dar respuesta al interrogante que formula el auto de admisión del recurso, consistente en determinar si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos recordar los siguientes hechos del litigio que son relevantes para su resolución:

**1.** Doña Caridad falleció el 10 de febrero de 2009, en estado de viuda, dejando ocho hijos, hoy recurrentes, don Fabio, don Sabino, don Jose Francisco, don Juan Antonio, don Andrés, doña Ana María, don Casiano y don Emilio.

La herencia se formalizó mediante escritura otorgada el 21 de junio de 2011.

**2.** Los herederos presentaron la correspondiente autoliquidación por el impuesto sobre sucesiones y donaciones en la Comunidad de Madrid, aplicándose, al amparo del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD-, la reducción del 95% sobre el valor de las acciones que pertenecían a la causante en la sociedad AUTOCARES SAMAR SA, que representaban un 82,40% del capital social, ostentando sus hijos el restante 17,60% del capital de dicha empresa.

**3.** La Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid denegó la reducción citada por entender que no se cumplía por ninguno de los herederos el requisito exigido por el artículo 4.Ocho.Dos c) de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio - LIP (RCL 1991, 1453, 2389) -, al que se remite el artículo 20.2.c) de la LISD, de que algunos de los adquirentes obtuviese retribuciones por importe superior al 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

En este sentido, interpretando el párrafo segundo del citado artículo 4.Ocho.Dos c) de la LIP, entendió que para el cómputo del citado 50%, las retribuciones percibidas por uno de los herederos, concretamente don Jose Francisco, de la empresa AUTOCARES SAMAR SA representaban solo un 36,47% del total de esas retribuciones, no aceptando, como pretendían los obligados tributarios, la exclusión del cómputo de ese 50% de las retribuciones percibidas de las entidades SAMAR TOURIST BUS SA y AERO SERVICE ETERSA SA, porque la participación en ellas de don Jose Francisco no era directa sino indirecta, a través de su participación en el capital de AUTOCARES SAMAR SA y LA VELOZ SA, accionistas de SAMAR TOURIST BUS SA (el 55% de su capital pertenece a Autocares Samar SA y el 40% a La Veloz SA), por un lado, y de SAMAR TOURIST BUS SA, accionista de AERO SERVICE ETERSA SA, por otro, alcanzando además, en relación a esta última, únicamente una participación del tercio de su capital (33,33%).

Contra los acuerdos de liquidación dictados, los interesados promovieron reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Madrid.

**4.** El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Madrid ("TEAR"), en resoluciones de fecha 29 de junio de 2015, desestimó las reclamaciones interpuestas.

**5.** La Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid -Sección novena- dictó sentencia el

6 de julio de 2017, aquí impugnada, que desestima el recurso formalizado contra las citadas resoluciones del TEAR.

## **Segundo.** *Preceptos objeto de interpretación.*

La normativa que regula la reducción del 95% por empresa familiar es la siguiente:

**1.** Artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD- que dispone que:

"c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1453, 2389), del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibirán éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo".

Según se deduce del precepto transcrito y tal y como ha declarado esta Sala en sentencia de 12 de mayo de 2016 (RJ 2016, 2597) (casación 2639/2014), entre otras, en la medida en que la empresa, sociedad o participación goce de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, la transmisión por herencia de la misma o de las acciones en que esté representada tendrá una reducción del 95% en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones del adquirente, siempre que éste último se encuentre en el ámbito subjetivo del grupo de parentesco delimitado por la Ley.

El hecho de que la empresa, el negocio o las participaciones de que se trate hayan de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, demuestra que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros.

**2.** Artículo 4.Ocho.Uno y Dos c) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP- que dispone que estarán exentos de este impuesto:

"Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente

de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

(...) c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora".

**3.** Asimismo, el artículo 4.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre (RCL 1999, 2803), por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, establece que:

"Quedarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente.

A estos efectos, se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad".

Dispone también el artículo 5.2 que:

"Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades".

**Tercero.** *Sentencia de la Sala Tercera de 26 de mayo de 2016, recurso de casación para la unificación de doctrina 4027/2014, y precedentes del Tribunal Supremo.*

En relación a la finalidad que subyace en esta reducción de la base imponible ligada a los requisitos que se contemplan, tanto en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636), como en el artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, se ha pronunciado esta Sala en sentencia de 26 de mayo de 2016 (RJ 2016, 2661) dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 4027/2014, entre otras, en los siguientes términos:

"Como la STS de 23/9/10 (RJ 2010, 6743) (recurso 6794/2005) recuerda, "resulta evidente que con el beneficio fiscal en cuestión, (...) el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades".

"Como señalamos en la Sentencia de 18 de marzo de 2009 (RJ 2009, 1812) (rec. cas. núm. 6739/2004), en relación con el (...) art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, la "reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento".

En consecuencia, ante la duda, siempre se ha de estar a la interpretación finalista de la norma, de manera que si lo que se pretende es la concesión de un beneficio a las empresas familiares que facilite en lo posible su transmisión evitando una eventual liquidación para el pago del impuesto de donaciones lo lógico es interpretar la norma de una manera tendente a dicha finalidad.

La preocupación por la continuidad de las empresas familiares se manifestó ya, en nuestra legislación, con el Real

Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio (RCL 1996, 1767, 1823) (BOE de 8 de junio), que quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades. En la propia Exposición de Motivos de la citada norma, que introdujo el apartado 5 del artículo 20 de la Ley 29/1987, se señala que el objetivo era aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido [sentencia de 23 de septiembre de 2010 (casación 6794/05, FJ 3º)].

4. Tanto para supuestos de transmisión mortis causa como intervivos de participaciones en entidades, los apartados 2.c y 6, respectivamente, del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecen como requisito previo para la aplicación de la reducción que en ambos apartados se prevé la exención de tales participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio del causante o donante según proceda.

Esa condición previa significa la necesidad de que concurren respecto a tales participaciones los requisitos que establece el artículo 4. Octavo. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio (RCL 1991, 1453, 2389), del Impuesto sobre Patrimonio.

El primer requisito es la necesidad de que la participación del "sujeto pasivo" en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual o del 20% conjuntamente con los parientes que la Ley considera incluidos en el grupo familiar (en el Impuesto sobre el Patrimonio, cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción).

(...)

El segundo requisito es el que hace referencia a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. De este segundo requisito tampoco resulta la obligación de que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar.

Ahora bien, en supuestos de existencia de un grupo de parentesco -en este caso, padres e hijos- titular conjuntamente de la totalidad de las participaciones y, por tanto, cumpliendo holgadamente el requisito de titularidad mínima de un 20%, la Ley 19/1991 admite que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse por al menos una de las personas del grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial. Se trata de un problema que viene resuelto

por la propia Ley 19/1991 del Impuesto del Patrimonio, cuyo artículo 4.8 Dos. d), último párrafo, indica que "cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención".

5. En el caso presente estamos ante un supuesto de transmisión por herencia de participaciones sociales de una empresa familiar, a los dos hijos y al esposo de la fallecida en cuanto al usufructo viudal, siendo uno de ellos el que ejerce desde hace mucho tiempo las funciones directivas, y el rendimiento que percibe constituye más del 50% de sus ingresos, y asimismo, estando el 100% de las participaciones sociales en el núcleo familiar.

Antes del fallecimiento de la causante, su esposo y ésta tenían el 100% de las participaciones sociales en la empresa familiar y las mismas estaban exentas del Impuesto sobre el Patrimonio, y, una vez acaecido, los dos hijos y el viudo siguen ostentando el 100% de las mismas, siendo uno de ellos el que ejerce las funciones de dirección desde la jubilación de su padre hacía ya años. En consecuencia, está claro que es el supuesto más típico de transmisión de empresa familiar a los hijos y viudo de la causante, siendo para este caso, el que está pensado los beneficios fiscales que favorezcan dicha transmisión evitando así el cierre del negocio familiar".

A su vez, la sentencia de la Sala de 18 de julio de 2013 (RJ 2013, 5866) ( rec. casación 114/2009 (LCEur 2009, 195) ) se pronuncia respecto al modo de computar el 50% de las retribuciones percibidas por el administrador en relación con la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, declarando lo siguiente:

"(...) No hay duda de que en el eje de la controversia están los preceptos que han de ser interpretados por nosotros, así como el modo de computar el 50% de las retribuciones percibidas por el administrador en relación con la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

De este modo, la cuestión esencial es interpretar los preceptos discutidos. El artículo 20, apartado 2, letra c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en su redacción dada por la Ley 49/1998, de 30 de diciembre (RCL 1998, 3062y RCL 1999, 717) , aplicable durante el año 1999, establecía: "En los casos en los que la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de una persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable

se aplicará en la imponible, con independencia de las reducción que procedan con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de ese plazo."

Por tanto, los requisitos para que las acciones de una sociedad gocen de exención en el IP de un sujeto pasivo, son los siguientes:

- Artículo 4. Ocho 2 a) y b) de LIP: que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario y no sea una sociedad transparente fiscal.

- Artículo. Ocho 2 c) de la LIP: que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15%, computado de forma individual o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

- Artículo. Ocho 2 d) de la LIP: que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos procedentes de entidades cuyas participaciones gocen de la exención en el IP.

Cuestión litigiosa.

A.- Preceptos reguladores de la controversia además de los citados, el 5.2 del Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre (RCL 1999, 2803) , que establece: "Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades."

(...)

La temática del litigio radica en decidir cómo se computa el 50% a que se refiere el apartado 2 párrafo d) del número 8 del artículo cuarto de la Ley 19/1991.

Para el Abogado del Estado en el cómputo de ese 50% han de incluirse las cantidades percibidas en todas las entidades. La Junta de Extremadura no cuestiona esta problemática y se refiere en su escrito de oposición al recurso a un problema que no es el controvertido en casación.

Finalmente, los recurrentes con cita de una resolución de la Dirección General de Tributos y el artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre sostienen que el cómputo del meritado 50% ha de llevarse a cabo entidad por entidad, y, por tanto, sin tener en cuenta otros ingresos que los que provienen de la entidad controvertida, ya expuestos.

C.- Decisión del debate:

Con los datos referidos es necesario estimar la pretensión de los recurrentes pues el Decreto 1704/1999 mencionado, en el artículo 5.2 establece: "Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades. A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades".

La claridad del último inciso parece excluir toda discusión".

#### **Cuarto. Cuestión debatida.**

La cuestión debatida en el presente recurso hace referencia a uno de los requisitos exigidos para gozar de la bonificación fiscal del 95% por empresa familiar, prevista en el art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto de Sucesiones, en concreto, el relativo a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la empresa, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil ( STS 18 de enero de 2016, rec. casación unificación doctrina 2316/2015), percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, en concreto, si del cómputo de la totalidad de los ingresos de la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar deben quedar excluidas las retribuciones que perciba de sociedades en las que participe indirectamente, a través de sociedades familiares exentas.

Considera la Sala que solo la participación directa en el capital de sociedades exentas, y no la indirecta a través de personas jurídicas interpuestas, permite excluir las remuneraciones percibidas de las mismas a los efectos del cómputo del 50% de las remuneraciones percibidas de la empresa cuyas participaciones han sido objeto de transmisión mortis causa, y ello por las siguientes razones.

**1.** En primer lugar, considera la Sala, coincidiendo con la sentencia impugnada, que la participación indirecta no se compadece con los términos del artículo 4.Ocho.Uno de la

LIP (RCL 1991, 1453, 2389) y artículo 3.1 del Reglamento, en cuanto que exige que el sujeto pasivo ejerza de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial exenta, ni con los términos del art. 4.Ocho.Dos c) de la LIP que exige que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad .

**2.** En segundo lugar, esta interpretación es la que mejor se acomoda al fundamento de la exención y a la naturaleza de la empresa familiar.

En efecto, ya se ha expuesto por esta Sala que con el beneficio fiscal en cuestión, el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", siendo la reducción prevista en el precepto - art. 20.2 c) de la Ley 29/1987- consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas puso de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento.

También resulta más ajustada a la naturaleza de las empresas familiares que, como recoge la sentencia impugnada, son "aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí" y que, por tanto, sus miembros son personas físicas y como tales sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que se corrobora por el hecho de que el desarrollo de la actividad debe ejercerse de forma habitual y directa por el sujeto pasivo, persona física, como dispone el artículo 4.Ocho.Uno, primer inciso, de la LIP.

**3.** En tercer lugar, atendiendo a una interpretación finalista de la norma, que pretende amparar la titularidad directa de las participaciones de los miembros, personas físicas, de la empresa familiar, no de las participaciones de esos miembros en otras empresas participadas.

**4.** En cuarto lugar, atendiendo a la claridad de los términos del Real Decreto 1704/2009, cuyo artículo 4.1 dispone que "quedarán exentas en el IP las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente", añadiendo el artículo 5.2 que "Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades. A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de

dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades".

La claridad de estos preceptos, en principio, excluiría mayor discusión.

Frente a ello, no cabe cuestionar la aplicabilidad de los preceptos reglamentarios referidos al impuesto sobre sucesiones, pues el artículo 4 de la LIP, al que se remite expresamente el artículo 20.2.c) de la LISD, contiene, a su vez, una remisión expresa al desarrollo reglamentario para determinar los requisitos que deben cumplir las participaciones en entidades para poder ser objeto de exención, al señalar el apartado Ocho.Tres del precepto que:

"Tres. Reglamentariamente se determinarán:

...

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades".

A su vez, el Capítulo II del Real Decreto 1704/1999 (RCL 1999, 2803) , del que forman parte los artículos 4.1 y 5.2 aplicados por la sentencia impugnada, tiene por título el de "Participaciones en entidades".

En consecuencia, si el artículo 20.2.c) LISD declara aplicable la reducción únicamente a aquellos supuestos "a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991 " , y dicho apartado Octavo del artículo 4, en su punto Tres, se remite expresamente al desarrollo reglamentario para determinar las condiciones que han de cumplir las participaciones en entidades, es obvio que los artículos 4.1 y 5.2 del Real Decreto 1704/1999, aplicados por la Sala de instancia, resultan aplicables al Impuesto sobre Sucesiones.

**5.** Por último, de admitirse la participación indirecta, como pretenden los recurrentes, determinaría que la reducción del 95% para el impuesto sobre sucesiones tuviera un ámbito más amplio que la exención prevista a efectos del impuesto sobre el patrimonio, ya que los supuestos de participaciones indirectas pasarían a incluirse dentro del ámbito de la reducción en aquel, impuesto sobre sucesiones, pero no podrían ser objeto de exención en este, impuesto sobre el patrimonio, lo que se opone tanto a los términos literales como a la finalidad que se predica del artículo 20.2.c) LISD que dispone, como se ha expuesto, que se aplique la reducción a aquellos supuestos "a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991 " .

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

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresa familiar, cabe o no que el sujeto pasivo perciba retribuciones de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas, cuando dichas retribuciones percibidas de sociedades participadas no se incluyen en el cómputo de su principal fuente de renta".

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, a efectos de aplicar la reducción en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas.

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

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

**Séptimo.** *Pronunciamiento sobre costas.*

\*

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

F A L L O

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 el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**2.-** Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don José Ramón Rego Rodríguez, en nombre y representación de don Fabio, don Sabino, don Jose Francisco, don Juan Antonio, don Andrés, doña Ana María, don Casiano y don Emilio, contra la sentencia núm. 466, de fecha 6 de julio de 2017, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 1135/2015, relativo a liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

**3.-** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

## Ejecución de sentencias

*Extensión de efectos: Sentencia de 18 de junio de 2020.*

La extensión de efectos del fallo de una sentencia firme en materia tributaria no requiere que el interesado, con carácter previo al escrito razonado que ha de dirigir al órgano jurisdiccional que ha dictado la sentencia cuya extensión de efectos se pretende, presente una solicitud de rectificación de la autoliquidación del tributo en cuestión ante la Administración tributaria.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Datos relevantes para el debido conocimiento del debate casacional, resultantes de la pieza de extensión de efectos en la que fueron dictados los autos que son objeto del actual recurso casación; e indicación de quien es la parte que interpone este recurso.*

1. En el proceso principal donde fue dictada la sentencia cuya extensión de efectos ha sido denegada por los autos que son objeto del actual recurso de casación, la parte recurrente había reclamado que la prestación por maternidad, que había percibido en el ejercicio 2009 del Instituto Nacional de la Seguridad Social, fuese considerada exenta al amparo de lo establecido en el artículo 7.h) de la Ley IRPF 2006; y pidió que se rectificase su autoliquidación IRPF de 2009 a los efectos de aplicar esa exención y se le devolviese la cantidad resultante de esa rectificación.

La sentencia, en su fallo, anuló las resoluciones que en vía administrativa y económico administrativa habían denegado la solicitud de rectificación de autoliquidación; y, como consecuencia de ello, reconoció el derecho de la actora a la rectificación de su autoliquidación y a la devolución de la cantidad resultante con sus correspondientes intereses legales.

2. Don Donato solicitó ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid la extensión de efectos con un escrito en el que se pedía que se acordará lo siguiente:

«(I). La extensión de efectos de la sentencia nº 810/2016, de 6 de julio de 2016, recurso nº 967/2014, del TSJ de Madrid, a la situación jurídica individualizada de mi representado, por concurrir identidad con la situación jurídica de la parte recurrente descrita en dicha sentencia;

(II). La intimación a la Administración Tributaria para que proceda a la rectificación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2013 de mi representado, considerando exenta la prestación de paternidad percibida en el año 2013 por importe de 1.436,63 euros.

(III). La intimación a la Administración Tributaria para que proceda a la rectificación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2014 de mi representado, considerando exenta la

prestación de paternidad percibida en el año 2014 por importe de 2.398 euros.

(IV). Reconociendo el derecho de mi representado a obtener la devolución de 1.675,27 euros (631 euros correspondientes al IRPF del ejercicio 2013, más 1.044,27 euros referentes al IRPF del ejercicio 2014), más los intereses de demora correspondientes al IRPF de los ejercicios 2013 y 2014».

3. En la pieza de extensión iniciada a consecuencia de la anterior solicitud emitió informe contrario a ella la Agencia Tributaria.

En esa misma pieza formuló alegaciones, también contrarias, la Abogacía del Estado.

4. El auto de 2 de abril de 2018 desestimó el incidente y no acogió la solicitud de extensión de efectos.

Sus argumentos para justificar ese pronunciamiento, expresados en su fundamento jurídico (FJ) sexto, consisten básicamente en apreciar falta de identidad por estas dos razones: porque no se trataba de una prestación de maternidad del INSS y tampoco el solicitante había interesado la rectificación de sus autoliquidaciones.

Este mismo (FJ) rechaza las alegaciones del Abogado del Estado que pretendían que se tomara en consideración la distinta interpretación seguida por el TSJ de Andalucía.

Y añade dicho FJ sexto, en su parte final, lo siguiente: «Por otra parte, no cabe duda que la prestación percibida del INSS lo fue por tal concepto de maternidad, pues como se puede apreciar en los certificados aportados del INSS junto con las alegaciones al informe, consta Prestación "MAT", sin que la Administración otorgue un concepto diferente a tal expresión».

5. El auto de 11 de septiembre de 2018 desestimó el recurso de reposición interpuesto frente al auto anterior. Para ello delimitó inicialmente los términos de la impugnación planteada por este recurso, diciendo que el auto recurrido denegó la extinción por no encontrarse la soli-

citante en idéntica situación de la persona favorecida por la sentencia de 6 de julio de 2016; y que para ello se había tenido en cuenta que la solicitante no había interesado previamente ante la Agencia Tributaria la rectificación de su autoliquidación de IRPF.

Afirmó a continuación que la recurrente entendía que el hecho de que no hubiera solicitado la rectificación de su autoliquidación no hacía que la situación no fuese idéntica, porque la identidad había de considerarse con respecto a la pretensión.

Luego, en el FJ segundo, razonó básicamente lo siguiente: «En relación con la identidad de situaciones, el art. 10.1.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (RCL 1998, 1741) supedita la extensión de efectos de la sentencia firme a la circunstancia de que "los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo", habiendo declarado el Tribunal Supremo en diversas ocasiones que no basta con que las situaciones sean semejantes, parecidas o análogas, sino que deben ser idénticas.

Así, exigir la previa solicitud de rectificación de la Agencia Tributaria no significa imponer un requisito procesal, sino que se trata de una exigencia que deriva del art. 120.3 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) y que afecta al propio derecho reclamado, debiendo añadirse que no parece coherente plantear ante esta Sala una petición que entra en contradicción con el contenido de la autoliquidación presentada por la propia recurrente sin que, con carácter previo, haya intentado rectificar esa declaración por el cauce previsto legalmente y ante la autoridad competente, que es la AEAT. (...)».

**Segundo.** *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 jurisprudencia consiste en:

«Determinar si, con la finalidad de aplicar la extensión de efectos del fallo de una sentencia firme en materia tributaria, se requiere que el interesado, con carácter previo al escrito razonado que ha de dirigir al órgano jurisdiccional que ha dictado la sentencia cuya extensión de efectos se pretende, presente una solicitud de rectificación de la autoliquidación del tributo en cuestión ante la Administración tributaria.

**3º)** Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son el artículo 110.1.a), en relación con el artículo 110.5.c) , de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria».

**Tercero.** *El recurso de casación y la oposición al mismo.*

**I.-** El recurso de casación denuncia la infracción del artículo 110.1, letra a) , de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Adminis-

trativa [LJCA].

Argumenta principalmente que exigir un requisito de procedibilidad no establecido en el artículo 110.1.a) LJCA, como es la previa impugnación de la autoliquidación por parte del contribuyente, significa no tener en cuenta la finalidad con la que fue promulgado dicho precepto.

Una finalidad que consiste en evitar trámites y sentencias reiterativos; y liberar a los ciudadanos, que se encuentren en la misma situación jurídica que quienes fueron parte en un litigio ya decidido por sentencia firme, de la necesidad de interponer recursos independientes para ver satisfecha la misma pretensión.

**II.-** La Abogacía del Estado, para justificar su oposición al recurso de casación, sostiene que la identidad de situaciones jurídicas requerida por el artículo 110.1.a) LJCA está referida tanto a la situación jurídica sustantiva como a la situación procesal, lo que supone que no es de apreciar esa identidad cuando el solicitante de la extensión no recurrió en vía administrativa.

Aduce en apoyo de esta tesis las sentencias de esta Sala que exigieron la identidad en esos términos procesales.

**Cuarto.** *Análisis de la cuestión de interés casacional objetivo fijada por el auto de admisión de 21 de marzo de 2019.*

**1.** Esa cuestión, expuesta aquí en su aspecto más esencial, consiste en determinar si la solicitud del incidente procesal extensión de los efectos de una sentencia firme, regulado en el artículo 110 de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional ( LJCA (RCL 1998, 1741) ), exige como requisito haber deducido previamente ante la Administración la misma pretensión sustantiva que se reclama a través de dicho incidente procesal; esto es, si es necesario haber agotado la vía administrativa sobre dicha pretensión.

Lo cual, en materia tributaria, y cuando se trata de obtener de la Administración el reconocimiento de un derecho en contra de lo que el interesado había manifestado en una autoliquidación anterior, se traduce en la necesidad de haber pedido la rectificación de esa autoliquidación con anterioridad a la presentación de la solicitud procesal de extensión de efectos de una sentencia firme.

**2.** La fijación del criterio interpretativo que ha de dar respuesta a dicha cuestión exige unas consideraciones iniciales sobre la finalidad y naturaleza que cabe reconocer a ese incidente procesal de extensión de efectos, y sobre la modificación que ha experimentado su inicial regulación legal; en los términos que seguidamente se exponen.

**3.** En lo que hace a su finalidad, esta opera en los casos en los que sobre una determinada controversia exista ya un pronunciamiento judicial que haya ganado firmeza; y consiste en evitar al ciudadano, que se encuentre en una situación que presente identidad con la que constituyó esa controversia, las molestias, costes y dilaciones que significaría la tramitación un nuevo proceso jurisdiccional. Un nuevo proceso que, por existir ya una respuesta judicial firme sobre lo que sería



su objeto, se revela como inútil o innecesario. Fácilmente se advierte que con este mecanismo procesal se pretende dar satisfacción a dos derechos fundamentales: (i) al de tutela judicial efectiva ( artículo 24 CE (RCL 1978, 2836) ), por lo que acaba de señalarse; y (ii) también al de igualdad en la aplicación del Derecho ( artículo 14 CE), que impone evitar al solicitante de la extensión de efectos el riesgo de recibir una solución contradictoria con la que fue dispensada a los litigantes de la sentencia firme de cuya extensión se trata).

**4.** En lo que se refiere a la naturaleza y al limitado ámbito de enjuiciamiento que corresponde este específico mecanismo procesal, debe decirse que viene también determinado por todo lo que acaba de exponerse.

No se trata de una vía para enjuiciar de nuevo la controversia de fondo ya decidida por la sentencia firme cuya extensión se solicita; sino tan sólo de un incidente procesal que, a los efectos de dar satisfacción a esos dos derechos fundamentales antes mencionados, tiene como único objeto constatar que la situación del solicitante de la extensión de efectos es idéntica a la de las personas que fueron litigantes en el proceso principal donde fue dictada la sentencia firme cuya extensión de efectos es reclamada.

**5.** Ha de resaltarse, así mismo, que este incidente procesal, en su actual regulación, como se comprueba con la lectura del apartado 5 del artículo 110 de la LJCA, tiene el importante límite de la seguridad jurídica, que es un principio también constitucionalmente proclamado en el artículo 9.3 de la Carta Magna. Y que lleva inherente la necesidad de evitar que se reiteren ante los tribunales controversias que ya hayan sido decididas con carácter de firmeza por una resolución judicial o en la vía administrativa (incluidas las que se intenten hacer valer a través de esta específica vía del incidente procesal de extensión de los efectos de una sentencia firme).

A la necesidad de garantizar esa meta constitucional responden las circunstancias contempladas en el texto actual de las letras a) y c) de ese mencionado apartado 5 del artículo 110. Estas circunstancias vienen a hacer aplicación, en este incidente procesal, de las causas de inadmisibilidad, previstas en los artículos 28, 51 [1.c)] y 69 [c) y d)] LJCA, que habrían operado en el proceso principal donde se dictó la sentencia firme de cuya extensión se trata.

**6.** Fue la modificación llevada cabo por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre (RCL 2003, 3008) , la que introdujo, como circunstancia determinante de la desestimación del incidente, la contenida en la letra c) del apartado 5 de ese repetido artículo 110 LJCA, cuyo texto es éste:

«Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso administrativo».

Siendo de destacar que fue la inexistencia de esta específica circunstancia de salvaguardia del principio de seguridad jurídica en relación con los actos administrativos firmes, en la versión inicial que presentaba el texto legal con anteriori-

dad a la modificación de 2003, la que llevó a esta Sala a exigir el agotamiento de la vía administrativa como un elemento determinante de la identidad de situaciones que resulta necesaria para poderse otorgar la extensión de efectos de una sentencia firme. Y ello con el fin de evitar de que el incidente de extensión se pudiese convertir en una manera de eludir la firmeza administrativa.

**7.** El contraste del texto original de ese artículo 110 LJCA con la versión que resultó a consecuencia de la modificación efectuada por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, revela la voluntad del legislador de dilucidar la extensión de efectos exclusivamente en un incidente procesal instado directamente ante el órgano jurisdiccional; y sin que la nueva regulación establezca la necesidad de ningún trámite previo ante la Administración.

Pone también de manifiesto que la utilización de la vía administrativa tan sólo se toma en consideración para determinar en qué casos, de haber acontecido esa utilización, conlleva una situación de firmeza administrativa impositiva del incidente de extensión de efectos.

**8.** La Sección Cuarta de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en reiterados pronunciamientos posteriores a la modificación de 2003, ha reconocido la extensión de efectos, sin exigir, en lo que se refiere a la apreciación de la identidad de situaciones, que el solicitante de la extensión haya tenido que acudir previamente a la Administración, solicitando ante ella la pretensión sustantiva a que vaya la referida la extensión de efectos que se reclama por la vía del incidente procesal regulado en el artículo 110 LJCA.

Una muestra de esos pronunciamientos son las sentencias núm. 1792/19, de 17 de diciembre (RJ 2019, 5234) (casación 3998/2011); núm. 593/2019, de 30 de abril (RJ 2019, 1814) (casación 2680/2016); y núm. 365/2019, de 18 de marzo (casación 2780/2016). La lectura de sus premisas fácticas así lo revela, pues se hace referencia a la que la solicitud de extensión fue deducida ante el órgano jurisdiccional y no consta mención alguna a una previa reclamación en la vía administrativa.

**9.** Las anteriores consideraciones, junto a la línea que viene siguiendo la Sección Cuarta de esta Sala, aconsejan concluir que la exigencia del previo agotamiento de la vía administrativa, o la equivalente previa rectificación de la autoliquidación tratándose de materia tributaria, no resulta, con el actual texto legal, muy conforme con la finalidad y naturaleza que corresponde a este mecanismo procesal de la extensión de efectos de una sentencia firme.

Porque supone someter al administrado a unas dilaciones y molestias que no tienen justificación. Desde el momento en que esos trámites administrativos tienen sentido, como presupuesto del ejercicio de una acción jurisdiccional, a fin de permitir a la Administración que examine la pretensión del interesado y, en su caso, la reconozca y haga innecesario el proceso judicial; pero son inútiles cuando ya ha habido un proceso jurisdiccional que ha decidido por sentencia firme

idéntica pretensión a la que se quiere reclamar a través del incidente procesal de extensión de efectos.

**10.** Lo que ha sido expuesto determina, pues, abandonando posiciones diferentes seguidas en pronunciamientos anteriores de esta Sala y Sección, la asunción del criterio que seguidamente se establece.

**Quinto.** *Criterio interpretativo que procede establecer sobre la cuestión de interés casacional objetivo fijada por el auto de admisión de 21 de marzo de 2019.*

Debe declararse como tal que la extensión de efectos del fallo de una sentencia firme en materia tributaria no requiere que el interesado, con carácter previo al escrito razonado que ha de dirigir al órgano jurisdiccional que ha dictado la sentencia cuya extensión de efectos se pretende, presente una solicitud de rectificación de la autoliquidación del tributo en cuestión ante la Administración tributaria.

**Sexto.** *Decisión del recurso de casación y de la solicitud extensión de efectos planteado ante la Sala de instancia.*

Todo lo que ha sido razonado y declarado en los anteriores fundamentos de derecho conlleva que debe decidirse haber lugar al recurso de casación, con la anulación de los autos recurridos y la obligación de la Administración tributaria a lo siguiente:

(a) la rectificación de las autoliquidaciones IRPF que el recurrente en la actual casación había presentado en los ejercicios anuales 2013 y 2014, en los términos como esa rectificación fue interesada en el escrito de solicitud de extensión de efectos presentado ante la Sala de instancia; y

(b) el abono de la devolución de los concretos importes que fueron reclamados en ese mismo escrito de solicitud de extensión de efectos.

Siendo de señalar respecto de esto último que así procede porque la Administración no ha discutido los cálculos y cifras que fueron consignados por el aquí recurrente en ese tan repetido escrito de solicitud extensión de efectos.

**Séptimo.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), en cuanto a las costas correspondientes a este recurso de casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes; y, en cuanto a las correspondientes al proceso de instancia, son de apreciar las clase de dudas que señala el artículo 139.1 de ese texto procesal para apartarse de la regla general de la imposición.

## F A L L O

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

**1.-** Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia (complementado con lo que se razona en el fundamento de derecho cuarto).

**2.-** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por don Donato contra los autos de 2 de abril y 11 de septiembre de 2018 de la Sección de Ejecuciones y Extensiones de Efectos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid [dictados en la pieza de extensión de efectos 1623/2017 iniciada y tramitada en relación con la solicitud de extensión de efectos deducida en relación con la sentencia núm. 810 de 6 de julio 2016 dictada por la Sección Quinta de dicha Sala en el recurso contencioso-administrativo núm. 967/2014]; autos que se casan y anulan a los efectos de lo que seguidamente se declara.

**3.-** Reconocer el derecho de Don Donato a que la Administración tributaria proceda a la rectificación de sus autoliquidaciones IRPF de los ejercicios 2013 y 2014, y a las devoluciones resultantes de esa rectificación, en los términos que han sido indicados en el fundamento de derecho sexto.

**4.-** No hacer especial imposición de las costas de esta casación y de las correspondientes al proceso de instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## TRIBUTOS MUNICIPALES

**PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO:..... 44**

Práctica de nueva liquidación por el Ayuntamiento: Sentencia de 23 de junio de 2020..... 44

## PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

### *Práctica de nueva liquidación por el Ayuntamiento: Sentencia de 23 de junio de 2020*

La Administración puede practicar una nueva liquidación, siempre que no se haya producido la prescripción, y se respete el principio de la *reformatio in peius*.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y antecedentes fácticos.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 28 de junio de 2017 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso de apelación nº. 108/2016, estimatoria del recurso deducido por la mercantil PLASGOM, S.A. contra el auto dictado el 16 de junio de 2016 por el Juzgado de lo contencioso-administrativo número 7 de Barcelona, en incidente de ejecución de sentencia del recurso contencioso-administrativo número 685/2010.

El citado auto del Juzgado recoge la parte dispositiva de la sentencia que se ejecutaba de fecha 22 de marzo de 2013, del siguiente tenor: "...que debo revocar y revoco la resolución impugnada (la de 5-11-10) de conformidad con lo establecido en el fundamento cuarto, si bien los coeficientes de situación aplicables son conforme a derecho (fundamento quinto), sin costas". Seguido incidente de ejecución el Ayuntamiento dio cuenta de que se había dado cumplimiento a la sentencia con el dictado de la resolución "ex novo" de 27 de junio de 2013 y posterior de 23 de marzo de 2015; entendió el Juzgador, art. 18.2 LOPJ (RCL 1985, 1578, 2635), que la sentencia había sido ejecutada totalmente por la Administración con la nueva resolución recurrida luego en reposición y recayendo resolución desestimatoria dando por terminada la pieza ejecutiva, y ello sin perjuicio del derecho de la parte ejecutante de recurrir nuevamente vía contenciosa administrativa la nueva resolución.

En el auto de admisión del recurso de casación se recogió que:

"1º) Con fecha 22 de marzo de 2013 se dictó sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 7 de Barcelona (recurso 685/2010), estimando parcialmente las pretensiones de la entidad mercantil PLASGOM, revocando la resolución administrativa de 5 de noviembre de 2010, que confirmó en reposición las liquidaciones derivadas de la ins-

pección del IAE a la citada entidad, por la actividad del epígrafe 482.1 de la Sección primera de las tarifas del impuesto, dedicado a la actividad de "Transformación de productos semielaborados de materias plásticas", por cuanto la potencia instalada no se había computado correctamente [se discutió, en concreto, el cómputo de unas máquinas, las denominadas L-4 y L-5].

2º) El 3 de marzo de 2016, la entidad mercantil planteó incidente de ejecución de sentencia firme solicitando la nulidad de las nuevas liquidaciones giradas por la Corporación municipal mediante Decreto de 27 de junio de 2013, confirmado por el ulterior de 23 de marzo de 2015.

3º) El 16 de junio de 2016, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 7 de Barcelona dictó Auto, dando por terminada la ejecución forzosa al considerar que las nuevas resoluciones administrativas solamente eran susceptibles de impugnación autónoma, pero no en sede ejecutiva.

4º) La entidad recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo frente al Auto anterior, que dio lugar a la Sentencia del TSJ de Cataluña, ahora recurrida en casación".

La Sala de instancia, después de exponer las posiciones de las partes, cita y transcribe parcialmente la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2011, rec. cas. 3261/2010, que analiza el alcance de la ejecución de sentencias cuando se dictan resoluciones nuevas por la Administración ejecutante, considera que la sentencia del Juzgado cuya ejecución se debate declaró la nulidad de las liquidaciones; nulidad que impide dictar nuevas liquidaciones, por lo que de conformidad con la jurisprudencia el control de los actos dictados en ejecución de sentencia deben ser anulados teniendo en cuenta el pronunciamiento de la sentencia de instancia, al punto que señala la contradicción en que incurre el Ayuntamiento cuando se opone al recurso de apelación remitiendo a la parte interesada a un nuevo recurso de apelación y considerando al mismo tiempo que nos encontramos ante el trámite de ejecución y las cuestiones deben ser solventadas en el mismo, concluyendo la sentencia recurrida en casación que el Ayuntamiento no puede dictar unas liquidaciones en susti-

tución de las anuladas judicialmente.

**Segundo.** *Sobre la cuestión con interés casacional objetivo y posición de las partes.*

En el auto de admisión dictado por la Sección Primera se deja constancia de la referencia de la parte recurrente a la sentencia de este Tribunal Supremo de 9 de abril de 2015, en la que, según la recurrente, se aclaraba el dilema sobre la retroacción de las actuaciones anuladas judicialmente, y como considera que la sentencia de instancia entró en contradicción con lo enjuiciado y resuelto en aquella, incurriendo en el supuesto contemplado en el art. 88.2.a) LJCA (RCL 1998, 1741), que permite apreciar la presencia de interés casacional objetivo, identificándose la misma en el sentido de:

"Reafirmar, reforzar, aclarar o revisar la doctrina jurisprudencial propia sobre la posibilidad de practicar una nueva liquidación tributaria en aquellos casos en los que la liquidación inicial, derivada de unas actuaciones de inspección, ha sido anulada mediante sentencia judicial firme".

Señalando como normas a interpretar los artículos 31.1, 103.1 y 118 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836); los artículos 26.5, 239.3 y 239.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria; los artículos 66.2, 66.3 y 70 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069, 1378), por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa; los artículos 49, 50, 51, y 52.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre (RCL 2015, 1477), del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; y los artículos 68 y siguientes y 103 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

La parte recurrente inicia su alegato en el escrito de interposición recordando el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la CE, que revela, desde luego, el principio de solidaridad como cauce insoslayable para crear las condiciones sociales y económicas necesarias para el pleno desarrollo de la personalidad. Ahora bien, este principio no es en modo alguno absoluto, ni puede imponerse sin más, sino que debe convivir y aplicarse junto con el resto de principios y reglas que conforman nuestro sistema tributario, que exigen que en todo caso, en una sociedad democrática, debe tener cabida el respeto al principio de legalidad tributaria, y es este el que debe de servir de parámetro para el enjuiciamiento de la cuestión que nos ocupa.

Sobre el debate suscitado considera la parte recurrente que una consolidada jurisprudencia y pronunciamientos judiciales avalan su tesis, en concreto cita y analiza la sentencia de 9 de abril de 2015, rec. cas. 1886/2013, que a su vez se remite a otras anteriores, muy especialmente a la de 19 de noviembre de 2012, dictada en recurso de casación en interés de Ley, y que sienta como doctrina legal la siguiente: "La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquida-

ción tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia", y en tal sentido se pronuncian los Tribunales en cuanto que anulada una liquidación tributaria por defectos materiales o sustantivos, aunque no quepa retrotraer las actuaciones, la Administración puede dictar una nueva liquidación siempre que su potestad de liquidar no haya prescrito y que, con el nuevo acto, no se incurra en "reformatio in peius". Por todo ello entiende que en el caso concreto que se examina la Administración tenía derecho a practicar una nueva liquidación subsanando la infracción material de la liquidación original, dado que concurrían todos los elementos determinantes de la cuota tributaria, habiéndose anulado aquellas por haber computado incorrectamente la potencia instalada. Lo que debe conllevar que se anule la sentencia impugnada en cuanto viene a acoger la llamada doctrina del "tiro único", de suerte que anulada judicialmente una liquidación no cabe volver a dictar nuevo acto de liquidación.

Se opone la parte recurrida alegando que una vez revocados los actos tributarios no ajustados a derecho, no era legítimo volver a dictar unas nuevas liquidaciones en aparente ejecución de la sentencia, cuando en realidad lo que perseguía la Administración, en contra de lo dispuesto en el art. 103.4 de la LJCA, no era más que eludir el fallo judicial. Continúa la parte recurrida señalando que en el caso que nos ocupa se declaró la nulidad absoluta y por razones de fondo, sin que la no admisión de otros motivos accesorios opuestos pudiera dar lugar a dictar nuevas liquidaciones, que además podía estar prescrito el derecho de la Administración a liquidar y se había puesto de manifiesto la errónea clasificación de la actividad. Considera que no existe cuestión con interés casacional objetivo en este caso, puesto que en modo alguno la sentencia impugnada ha desconocido la doctrina emanada de la sentencia de este Tribunal de fecha 9 de abril de 2015, en tanto que atendiendo al fallo de la sentencia que se pretendía ejecutar no se estaba autorizando unas nuevas liquidaciones en sustitución de las anteriores, por lo que a lo sumo lo procedente era iniciar un nuevo procedimiento que conllevara a la modificación de la matrícula de contribuyentes y a su notificación en forma abriendo la posibilidad al obligado tributario de su impugnación, y ello sólo en el caso de una anulación o retroacción de actuaciones, que no es el caso, actuando la Administración como si se hubiera dictado una sentencia que ordenara una simple retroacción de actuaciones para practicar nuevas liquidaciones, y además, sin tener en cuenta los nuevos elementos como una distinta clasificación del epígrafe fiscal. Por lo demás, entiende correcta la invocación que se hace a la sentencia del Tribunal Supre-

mo de 12 de julio de 2011, que impide el control en fase de ejecución de sentencia, cuando se plantean cuestiones no abordadas por aquella, lo que ocurre en el caso que nos ocupa. En definitiva, conviene con la parte recurrente que pudieran aprobarse nuevas liquidaciones siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción, pudiéndose en su caso impugnar y revisar las mismas sin limitación ni condicionamiento alguno, siendo muy significativo al respecto el cuerpo de doctrina jurisprudencial creado al efecto reflejado en las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de febrero y 15 de junio de 2015, recaídas en los recursos 555/2014 y 754/2014, y 1551/2014, dictadas a partir de la evolución del rechazo de la doctrina denominada del tiro único, y que analiza las condiciones de supuestos en los que la Administración puede dictar una nueva liquidación tributaria en sustitución de otra ya anulada por las jurisdicciones contencioso-administrativa. Conforme al art. 103.4 de la LJCA no puede la Administración aprovechar el cauce de la ejecución de sentencia para subsanar sus propias deficiencias, y aquí lo primero que el Ayuntamiento de Santa Perpetua de la Mogoda debería hacer sería rectificar el propio padrón o matrícula de contribuyentes que recogía una potencia errónea y objeto de anulación conjuntamente con las liquidaciones; por tanto no cabe la retroacción de actuaciones cuando la anulación sea debida a razones de fondo.

### **Tercero.** *Sobre la cuestión en debate y los términos de la sentencia impugnada.*

Dejando aparte las consideraciones que formula la parte recurrente sobre la devolución del aval, cuestión que fue expresamente excluida del pronunciamiento judicial impugnado, a la vista de los términos en los que las partes desarrollan sus argumentos y del contenido de la propia sentencia, preciso se hace realizar las siguientes consideraciones con el fin de centrar el debate e identificar la real controversia surgida entre las partes.

De los razonamientos seguidos por las partes se colige sin dificultad que entre las mismas no existe discusión doctrinal alguna, la discrepancia se centra en determinar ante qué supuesto estamos de los posibles para constatar si la respuesta judicial fue o no correcta.

En modo alguno, como defiende la parte recurrente la tesis por la que aboga la parte demandada es la aplicación de la llamada teoría del tiro único, esto es una vez dictada sentencia anulatoria de una liquidación no cabe volver a reiterar la misma, sino que la parte recurrente lo que viene a defender es que declarada la nulidad por razones materiales o de fondo no cabe retrotraer el procedimiento y sustituir la liquidación anulada por otra, sino que, en su caso, si no ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar y sin incurrir en reformatio in peius, podrá volver a liquidar siguiendo un procedimiento a propósito por cauce distinto del incidente de ejecución de sentencia. En definitiva, la discusión se centra, simplemente, en que declarada la nulidad de la liquidación originaria por razones de fondo, estamos ante una anulación

parcial o ante una nulidad total, con las consecuencias que se derivan de una u otra declaración a efectos del procedimiento a seguir para, en su caso, girar una nueva liquidación.

La parte recurrente, hace una lectura errónea de la sentencia impugnada, como se ha dicho, en modo alguno se alinea con la tesis conocida como del "tiro único". Como se desprende de su tenor la Sala recuerda la doctrina jurisprudencial de que siendo sustituidos por la Administración en ejecución de sentencia judicial los actos anulados por otros nuevos, las cuestiones suscitadas deben de solventarse en el mismo incidente de ejecución judicial, excepto que las nuevas liquidaciones contengan y resuelvan cuestiones no abordadas, en cuyo caso cabe recurrirlas en vía económica-administrativa o judicial; es evidente que si la Sala sentenciadora asumiera la tesis del "tiro único", no haría referencia a una jurisprudencia que parte insoslayablemente de la reiteración de nuevas liquidaciones que sustituyen a las declaradas inválidas, y distingue si estas se limitan a dar cumplimiento a lo resuelto o incorpora cuestiones nuevas. Examinando el caso concreto viene a recoger la sentencia que el control de los actos dictados en un incidente de ejecución de sentencia deben analizarse a la luz del pronunciamiento judicial que se haya dictado; considerando contradictorio la postura del Ayuntamiento que parte de que las nuevas liquidaciones se dictaron en el seno del procedimiento de ejecución de sentencia, lo que conlleva que se resuelva las cuestiones controvertidas no novedosas en el propio procedimiento de ejecución, pero que remite a la parte a un nuevo recurso al margen del incidente de ejecución; concluyendo el Tribunal sentenciador que declarada la nulidad de las liquidaciones por sentencia firme, el Ayuntamiento no puede dictar unas liquidaciones en sustitución de las anuladas judicialmente, esto es, sólo puede entenderse lo dicho en el contexto de distinguir nulidad radical o plena y anulabilidades formales -retroacción- y materiales -reiteración-, y dentro de estas parciales o totales.

### **Cuarto.** *Doctrina sobre la materia y su aplicación al caso concreto.*

Antes de entrar en el concreto ámbito que nos ocupa, el de la ejecución de sentencia, es conveniente, ante la complejidad dogmática del tema general de la ejecución de las resoluciones estimatorias en el marco tributario, recordar la doctrina jurisprudencial que ha tratado de aclarar esta materia.

La distinción que anteriormente se ha expuesto se perfila nítidamente en la sentencia de 26 de octubre de 2015, rec. cas. 1738/2014, -incorporamos las frases o palabras en negritas para resaltar lo de mayor interés-:

"2.- La jurisprudencia de esta Sala admite la posibilidad de reiterar un acto tributario, incluida la liquidación, después de que se haya anulado en sentencia judicial el inicialmente practicado, salvo que deba apreciarse la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar.

**A.** - La cuestión enunciada debe resolverse mediante la proyección general de la doctrina relativa a la reacción frente a una Administración que elude las consecuencias de una

sentencia que anula un acto administrativo dictando otro que reproduce sustancialmente el contenido o los efectos del acto anulado ("la insinceridad de la desobediencia disimulada").

Si se trata de la reiteración de una liquidación o acto recaudatorio declarado material o sustantivamente improcedente y, por ende, anulado, ha de aplicarse la doctrina de este Tribunal y del Tribunal Constitucional que, como consecuencia de considerar que el derecho a la ejecución de las sentencias forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, entiende que aquélla es contraria al artículo 24.1 CE (RCL 1978, 2836) y, por tanto, nula, ex artículo 103.4 LJCA (RCL 1998, 1741) y 62.1.a LRJ y PAC (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246). Declaración de nulidad que debe el órgano jurisdiccional a quien corresponda la ejecución de la sentencia, salvo que carezca de competencia para ello conforme a lo dispuesto por la LJCA (art. 103.5).

Por el contrario, nuestra jurisprudencia considera procedente el nuevo acto tributario, de liquidación o de recaudación que se dicte después de corregido el defecto formal, si se adecúa materialmente al ordenamiento jurídico, porque es trasunto correcto de la deuda tributaria procedente, siempre que se produzca sin haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar.

... **B.-** La primera cuestión que suscita en esta jurisprudencia es la relativa a la distinción entre defectos formales y materiales. En términos generales, el defecto formal se identifica con el procedimiento y con la exteriorización documental de la voluntad administrativa. Y se caracteriza porque solo anula el acto cuando supone la carencia de los requisitos formales indispensables para que alcance su fin o cause indefensión del interesado ( art. 63.2 LRJ y PAC).

La identificación de los vicios sustanciales o materiales es el resultado de analizar la aplicación de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, comprendiendo dentro de la categoría todos aquellos que están relacionados con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria. La existencia de un vicio material o sustantivo es suficiente para anular el acto administrativo, al incurrir en infracción del ordenamiento jurídico ( art. 63.1 LRJ y PAC)".

Vicios o defectos formales y vicios o defectos materiales, totales o parciales, que exigen un distinto tratamiento para, en su caso, su subsanación, lo que nos introduce en la diferenciación entre reiteración de actos y retroacción de actuaciones, en esta línea cabe apuntar la sentencia de 29 de septiembre de 2014, rec. cas. 1014/2013. Respecto de la reiteración de actos que vengán a sustituir a los previamente anulados por razones sustantivas, señala que:

"Según hemos indicado en la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (RJ 2012, 5101) (casación 5827/09, FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º) y en la de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º),

el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro sentencias de 14 de junio de 2012 (RJ 2012, 8312) , dictadas en los recursos de casación 2413/10, 6386/09, 6219/09 y 5043/09, FJ 3º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (RJ 2010, 3869) (casación 1707/03, FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09, FJ 5º), ya citadas ut supra].

...No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa ( artículo 103.1 de la Constitución española) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica ( artículo 31.1 de la Constitución), que abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas".

Siendo, pues, la reiteración de actos el instrumento válido y correcto para subsanar estas quiebras o vicios materiales o de fondo, para subsanar defectos formales ha de hacerse uso de la figura de la retroacción de actuaciones, tal y como se pone de manifiesto en la misma sentencia citada:

"Ahora bien, no cabe olvidar que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945) , en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de de-

sarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069, 1378) (BOE de 27 de mayo)]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde hace años este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4º); y 29 de diciembre de 1998 (RJ 1999, 559) (casación 4678/93, FJ 3º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (RJ 2002, 1082) (casación 7161/96, FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (RJ 2003, 5265) (casación 6083/98, FJ 3º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión".

Cabe añadir que en la reiteración las actuaciones de ejecución no forman parte del procedimiento en cuyo seno se dictó el acto impugnado. Mientras que en la retroacción debe distinguirse las actuaciones estrictamente de ejecución de las realizadas en el procedimiento originario, que sí forman parte de este.

Lo dicho es válido con carácter general en esta materia de ejecución de resoluciones estimatorias en el ámbito tributario, pero ha de advertirse que dependiendo del procedimiento de aplicación de los tributos encontraremos especialidades, al igual que sucede en vía económico administrativa, con su propia regulación, o en ejecución de resoluciones judiciales que es el tema que nos interesa.

Debemos añadir una cuestión común a cualquier acto administrativo, incluido los tributarios, que es el grado de invalidez, la anulabilidad y la nulidad de pleno derecho.

La nulidad de pleno derecho se regula en el art. 217.1 de la LGT, similar al art. 47.1 de la LPAC (RCL 2015, 1477); la anulabilidad no se contempla en las normas tributarias, con referencia a esta normativa parece que debiera consi-

derarse actos anulables aquellos en los que concurra un vicio invalidante y no constituyan uno de los casos legalmente dispuestos de nulidad de pleno derecho, aunque si son objeto de atención en el art. 48 de la referida Ley, de aplicación supletoria por mor de la disposición adicional primera, apartado 2.a) de la LPAC. El acto nulo de pleno derecho carece de eficacia alguna y ab initio no produce de efectos jurídicos sin necesidad de su previa impugnación; el acto anulable su vicio es convalidable sin más que subsanar la infracción legal cometida. Como se ha dicho en ocasiones por este Tribunal los efectos ex tunc de la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto administrativo permiten la ficción jurídica de considerarlo inexistente, mientras que no sucede lo mismo con su anulación como consecuencia de estar afectado de un vicio determinante de anulabilidad, porque sus efectos son ex nunc, sentencia de 29 de junio de 2015, rec. cas. 3723/2014.

Pues bien, cuando se trata de ejecutar resoluciones judiciales estimatorias la normativa aplicable se contiene en la Ley de la jurisdicción, Ley 29/1998; ciertamente en esta no se distingue entre vicios materiales y vicios formales, ni establece diferenciación alguna entre reiteración de actos y retroacción de actuaciones, ni recoge la normativa que disciplina la ejecución de las resoluciones estimatorias recaídas en sede administrativa o económico administrativa, sin otra concesión que lo dispuesto en el art. 70 del Real Decreto 520/2005, que prevé la aplicación de dichas normas en lo que no se oponga a la regulación general de ejecución de sentencias. Al respecto, y dado que pudiera aplicarse la referida normativa en el incidente de ejecución de sentencia, no estorba recordar lo que se ha dicho jurisprudencialmente sobre el alcance y contenido de los arts. 66 y ss. del citado cuerpo reglamentario. Al efecto nos ayudamos de lo que ya dijimos recientemente en la sentencia de 19 de mayo de 2020, rec. cas. 5693/17.

Dicho lo anterior, la ejecución de sentencia se regula conforme a la normativa prevista ex profeso en la LJCA, arts. 103 y ss. dedicado a la "ejecución de sentencia"; valga al respecto lo dicho en la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2015, rec. cas., y reiterada en otros pronunciamientos, en el sentido de que:

"(...)la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas achacables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación en derecho de su decisión.

De estas dos ideas surge una conclusión: la Administra-



ción puede aprobar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero no le cabe retrotraer actuaciones salvo en los casos expresados, por lo que, cuando la anulación se debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva.

... la circunstancia de que la Administración pueda aprobar una nueva liquidación, en sustitución de la anulada, en las condiciones y con los requisitos señalados por la jurisprudencia, expuestos ut supra, no lleva consigo necesariamente que en todo caso y circunstancia las cuestiones que se planteen respecto de esa nueva liquidación deban ser objeto de un cauce económico-administrativo distinto y autónomo, con el ulterior control jurisdiccional ex artículo 106.1 de la Constitución, si a ello hubiere lugar.

Cuando un tribunal de justicia, controlando la previa actuación de la Administración tributaria (de gestión o de revisión), la anula, las cuestiones que puedan suscitarse en relación con la nueva liquidación que eventualmente pudiera ser adoptada pertenecen, en principio y por definición, al ámbito propio de la ejecución de sentencias, que han de dilucidarse con arreglo y por los cauces previstos en los artículos 103 y siguientes de la Ley 29/1998, sin necesidad de instar otra vía económico-administrativa autónoma, que desembocaría en un proceso contencioso-administrativo distinto de aquél en el que fue dictada la sentencia que es causa de la liquidación [únicamente si el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, sin afectar a lo ordenado por la sentencia, sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente].

Si no se actúa de aquel modo, además de provocarse disfunciones por la apertura de dos vías paralelas y diacrónicas para el control de la actuación de la Administración en relación con la misma obligación tributaria de un sujeto pasivo (el debate frente a la liquidación inicial anulada, que aún sigue vivo por no ser firme la sentencia que así resolvió, y el segundo abierto contra la liquidación aprobada en sustitución de la anterior), se causa una demora no razonable, desproporcionada y, por ello, insoportable, haciendo transitar al sujeto pasivo la vía económico-administrativa, con sus dos instancias, y la impugnación jurisdiccional, también con dos instancias o, en su caso, el correspondiente recurso de casación, para dar respuesta a un debate en el que ya ha habido un pronunciamiento jurisdiccional, que sólo resta ejecutar en sus propios términos.

Recuérdese que el artículo 103.1 de la Ley 29/1998 dispone que la potestad de ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los juzgados y tribunales de este orden jurisdiccional, y que, conforme al artículo 70 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo), la ejecución de las resolucio-

nes de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin perjuicio de que, en todo lo que no se oponga a esa normativa y a la resolución judicial que se ejecuta, se aplique lo dispuesto en los artículos 66 y 67 del propio Reglamento".

Como se observa de la transcripción de las sentencias de este Tribunal sobre la materia, se ha establecido un cuerpo de doctrina aplicable con carácter general a la ejecución de resoluciones estimatorias en el ámbito tributario sobre la base de la estructura normativa dispuesta el efecto, lo que resulta coherente y congruente con la regulación prevista respecto de la ejecución de sentencias que aporta seguridad jurídica y un cauce adecuado para que armónicamente la ejecución de sentencias en el ámbito tributario se acomode a las pautas que jurisprudencialmente se han ido creando en interpretación de las normas aplicables. En esta línea apuntar como complemento de lo dicho la doctrina que se recoge en la sentencia de 9 de diciembre de 2013, rec. cas. 4494/2012, ciertamente referida al cómputo de intereses pero que bien vale para esclarecer la materia que nos ocupa, en cuanto señala una distinción que resulta esclarecedora, así:

"Una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de (a) forma o de (b) fondo y, en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente.

**(a)** La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación.

... **(b.1)** Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados...

... **(b.2)** Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial, porque en tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el artículo 26.5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este dies ad quem pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas".

Dictada, pues, una sentencia estimatoria que anula la liquidación impugnada, la ejecución de lo resuelto corresponde al juzgador conforme al fallo y al contenido de la propia sentencia, atendiendo a lo dispuesto en los arts. 103 y ss. de la

LJCA y en seno de la propia tramitación de la ejecución de sentencia, debiéndose acudir a un cauce procedimental diferente sólo cuando el nuevo acto aborde cuestiones inéditas y distintas. En aquellos extremos en los que nada se disponga en la resolución judicial y no se oponga a lo previsto en los arts. 103 y ss. de la LJCA, se aplicará lo dispuesto en los arts. 66 y ss. del Real Decreto 520/2005, interpretados por la jurisprudencia de este Tribunal.

Por tanto, en función del alcance del fallo y el contenido de la sentencia anulatoria, puede producirse diversas situaciones en la ejecución, tal y como se ha identificado en la jurisprudencia. Declarada la nulidad radical del acto de liquidación con efectos ex tunc comporta la ineficacia del acto, se equipara a su inexistencia, por lo que la ejecución se agota en la propia declaración, sin perjuicio, como se ha apuntado, de no haber prescrito el derecho de la Administración de girar nueva liquidación, con el límite visto. La anulación por motivos formales produce la retroacción de actuaciones, lo que conlleva que deba volverse al procedimiento para que en este se subsane el vicio formal, momento en el que debe de continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que resta. La anulación total por motivos de fondo comporta el inicio de un nuevo procedimiento, de no haber prescrito el derecho de la Administración, limitándose la ejecución de la sentencia, como en la nulidad radical, a anular la liquidación. En el caso de la anulación parcial por motivos de fondo, la nueva liquidación se hace en ejecución de lo resuelto y ordenado por el Tribunal sentenciador, debiendo la nueva liquidación ajustarse a la misma, y resolviéndose las discrepancias en el mismo incidente de ejecución, excepto, como se ha indicado, que el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, en que sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente.

Tomando como referencia lo dicho anteriormente y atendiendo al caso concreto se constata que la Sala de apelación ha aplicado correctamente la referida doctrina jurisprudencial, en tanto que consideró que "Declarada pues la nulidad de las liquidaciones por sentencia firme, el ayuntamiento no puede dictar unas liquidaciones en sustitución de las anuladas judicialmente". Ciertamente es que en la sentencia no se contiene ninguna referencia a la concurrencia de un motivo de nulidad radical, art. 217.1 de la LGT, pero sí se colige de los términos en los que se pronuncia que la Sala consideró que se está ante un supuesto de anulabilidad total de las liquidaciones por motivos de fondo, agotándose la ejecución de sentencia en la propia declaración, sin perjuicio de que la Administración de no estar prescrito su derecho vuelva a liquidar.

Lo resuelto se aleja de la tesis que mantiene la parte recurrente de que la sentencia impugnada ha aplicado la llamada tesis del tiro único, aunque de manera subsidiaria parece plantear la recurrente de que estamos ante una anulación por razones materiales de carácter parcial; lo cual excede de los términos en los que la Sección de Admisión identificó la cuestión con interés casacional, de suerte que para abordar esta cuestión se ha de prescindir de dicha cuestión por falta absoluta de relevancia para resolver el caso que nos ocupa; y planteado en dichos términos el debate ha de convenirse que estamos ante un supuesto de mera calificación jurídica, y habiendo la Sala de apelación apreciado que estamos ante un supuesto de anulabilidad total por motivos de fondo, no cabe en este cauce casacional extraordinario y excepcional entrar a dilucidar sobre la calificación realizada cuando lo puesto en contraste son posturas enfrentadas, distintas posiciones, sin que tan siquiera se postule incorrecciones o arbitrariedades de consistencia suficiente para poder ser corregida en este ámbito de la casación.

#### **Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.**

De acuerdo con lo dicho en los fundamentos anteriores procede que declaremos no haber lugar al recurso de casación. Confirmando la sentencia de instancia por las razones expuestas en el cuerpo de la presente sentencia.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 93.4 , 139.1 y 139.4 de la LJCA, no procede la imposición de las costas derivadas del recurso de casación a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos y jurisprudencia citados, así como los artículos 86 a 93 de la Ley de esta Jurisdicción.

#### **F A L L O**

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

No ha lugar al recurso de casación nº. 5086/2017 interpuesto contra la sentencia de 28 de junio de 2017 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso de apelación n. 108/2016, cuya confirmación procede; fijando como criterios interpretativos los recogidos en el Fundamento Jurídico Tercero. Sin imposición de costas.

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

Así se acuerda y firma.

