

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



COMUNIDAD VALENCIANA

- Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunidad Valenciana..... 4

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUNAL SUPREMO

- Novación de otras cláusulas financieras9

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 16
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 19
- Procedimiento Tributario21

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Tributación de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos por las cooperativas de crédito y cajas rurales25

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEMAS FISCALES

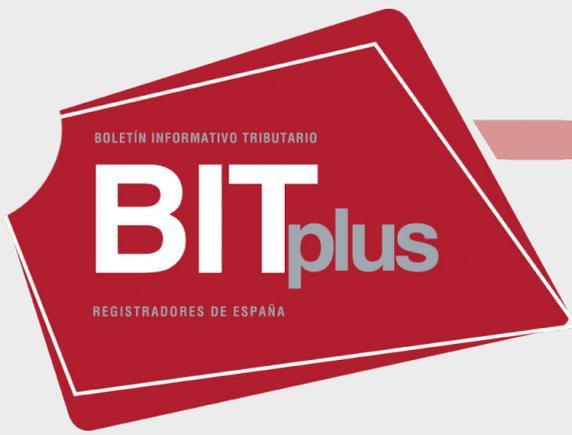
- La difícil valoración de los inmuebles urbanos. Problemas actuales. *Rocío Lasarte López. Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla*29

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana43

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS: COMUNIDAD VALENCIANA.....4

Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunidad Valenciana 4

NOVEDADES AUTONÓMICAS: COMUNIDAD VALENCIANA

Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunidad Valenciana

Se transcriben los artículos de mayor interés.

Artículo 32. Bonificaciones fiscales de las transmisiones y cesiones

1. Las transmisiones de propiedad o las cesiones de terrenos realizadas por mediación de oficinas gestoras de la Red de Tierras, a través de los mecanismos previstos en esta ley, disfrutarán de una bonificación de la cuota tributaria del 99 % en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
2. La aplicación de los anteriores beneficios fiscales quedará condicionada al mantenimiento, durante un periodo mínimo de cinco años, del destino agrario del terreno, salvo que dentro del citado plazo fallezca la persona adquirente o salvo en los supuestos de expropiación para la construcción de infraestructuras públicas o para la edificación de instalaciones o construcciones asociadas a la explotación agraria.

Artículo 71. Procedimiento especial de reestructuración parcelaria a través de permutas voluntarias

1. La dirección general competente en materia de reestructuración parcelaria será el órgano competente para la autorización de las permutas de fincas rústicas reguladas en el artículo 12 de la Ley 19/1995.
2. La conselleria competente en materia de agricultura podrá incentivar las permutas voluntarias de parcelas entre titulares de explotaciones agrarias, en los siguientes supuestos:
 - a. Cuando al menos una de las parcelas que se pretende permutar linde con otra parcela propiedad de una de las personas titulares participantes en la permuta voluntaria, de manera que la permuta mejore objetivamente la estructura de su explotación.
 - b. En caso de permutas voluntarias con modificación de la geometría de las parcelas resultantes, cuando las personas solicitantes adjunten a su solicitud

de permuta voluntaria un anteproyecto de reestructuración de las parcelas aportadas. La dirección general competente en materia de reestructuración parcelaria emitirá un informe motivado de la adecuación del anteproyecto a los objetivos de la presente ley.

3. Para poder beneficiarse de los incentivos establecidos en el apartado 5 de este artículo, las personas interesadas que cumplan con alguna de las condiciones establecidas en el apartado 2 de este artículo presentarán la solicitud de permuta junto con la documentación exigida por la dirección general competente en materia de reestructuración parcelaria. En caso de necesitar anteproyecto de reestructuración tal como exige la letra b del apartado 2 de este artículo, las personas solicitantes elaborarán el preceptivo proyecto técnico de reordenación, para su tramitación por la conselleria competente en materia de agricultura. Si la solicitud de permuta y, en su caso, el proyecto técnico de reordenación reúne las condiciones necesarias establecidas en el apartado 2, en el plazo de 3 meses la dirección general competente en materia de reestructuración parcelaria dictará y notificará resolución aprobatoria.
4. Si la solicitud y, en su caso, el anteproyecto no resultara conforme a las condiciones expuestas en el apartado 2, será devuelto a las personas solicitantes, que, por una sola vez, podrán introducir los cambios necesarios para que resulte adecuado. Si a pesar de las modificaciones introducidas persiste su falta de adaptación, la dirección general competente en materia de reestructuración parcelaria emitirá resolución denegatoria y la notificará a las personas interesadas. Contra esta resolución cabrá interponer recurso de alzada ante la persona titular de la conselleria competente en materia de agricultura,

en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción de su notificación. El plazo máximo para dictar y notificar la resolución será de tres meses. Transcurrido este plazo sin que recaiga resolución, se podrá entender desestimado el recurso.

5. Las permutas autorizadas por este procedimiento no precisarán de permisos ni licencias de segregación o agregación, y se beneficiarán en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de una bonificación del 99 % en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, excepto si como consecuencia de la aplicación de la legislación sectorial del Estado se obtiene una bonificación mayor.

Artículo 75. Incentivos fiscales durante los procesos de reestructuración pública y privada

1. Todas las transmisiones, demás actos y contratos y permutas voluntarias que se desarrollen durante los procesos de reestructuración parcelaria pública y privada previstos en la presente ley se beneficiarán de una bonificación del 99 % de la cuota del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, siempre y cuando no se produzca una bonificación o exención más favorable por la legislación sectorial.
2. Todas las adquisiciones por sucesión o donación de fincas rústicas autorizadas en los procesos de reestructuración parcelaria pública y privada previstos en la presente ley se beneficiarán de una bonificación del 99 % de la cuota del impuesto sobre sucesiones y donaciones, siempre y cuando no se produzca una bonificación o exención más favorable por la legislación sectorial.
3. En el caso de reestructuraciones parcelarias públicas, las transmisiones de fincas estipuladas en los apartados 1 y 2 del presente artículo deberán ser autorizadas previamente por el órgano competente en materia de reestructuración parcelaria y deberán solicitarse una vez aprobadas las bases provisionales y previamente a la firmeza administrativa del acuerdo de reordenación.
4. En el caso de reestructuraciones parcelarias privadas, las transmisiones de fincas estipuladas en los apartados 1 y 2 del presente artículo deberán ser autorizadas previamente por el órgano competente en materia de reestructuración parcelaria y deberán solicitarse una vez aprobada la resolución de autorización de ejecución del proceso de reestructuración privada y previamente a la aprobación del acuerdo de reordenación.

CAPÍTULO I

Impuestos sobre sucesiones y donaciones

Artículo 80. Reducciones de la base imponible en adquisiciones por causa de muerte.

1. En los casos en que en la base imponible de una adquisición mortis causa esté incluido el valor de una

explotación agraria ubicada en la Comunitat Valenciana o de derechos de usufructo sobre esta, se practicará una reducción del 99 % del mencionado valor cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a. Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona causante.
 - b. Que la persona adquirente tenga la condición de persona agricultora profesional en cuanto a la dedicación de trabajo y procedencia de rentas.
 - c. Que la persona adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo fallezca la persona adquirente o en caso de expropiación forzosa de las parcelas.
2. Cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa esté incluido el valor de elementos de una explotación agraria ubicada en la Comunitat Valenciana o de derechos de usufructo sobre estos, se practicará una reducción del 99 % del mencionado valor cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - a. Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona causante.
 - b. Que en la fecha del devengo las personas adquirentes o sus cónyuges tengan la condición de persona agricultora profesional en cuanto a la dedicación de trabajo y procedencia de rentas y sean:
 - bien personas titulares de una explotación agraria a la cual queden afectos los elementos que se transmiten,
 - o bien personas socias de una sociedad agraria de transformación, cooperativa, sociedad civil o agrupación registrada como IGC que sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos que se transmiten.
 - c. Que la persona adquirente mantenga los elementos adquiridos afectos a la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro del citado plazo fallezca la persona adquirente, se produjese la expropiación forzosa de los elementos adquiridos o concurren circunstancias excepcionales debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.
 3. Cuando en la base imponible de una adquisición mortis causa esté incluido el valor de fincas rústicas ubicadas en la Comunitat Valenciana o de derechos de usufructo sobre estas, se practicará una reducción del 99 % del mencionado valor cuando dichas parcelas sean transmitidas en el plazo de un año, por el adquirente mortis causa,

a quien tenga la condición de persona agricultora profesional en cuanto a la dedicación de trabajo y procedencia de rentas, y sean:

- a. bien titulares de una explotación agraria a la cual queden afectos los elementos que se transmiten,
 - b. o bien personas socias de una sociedad agraria de transformación, cooperativa, sociedad civil o agrupación registrada como IGC que sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos que se transmiten.
 - c. La transmisión podrá realizarse también directamente a la IGC o a la Red de Tierras, con los mismos requisitos de plazos señalados anteriormente.
4. El tiempo de afectación de las parcelas o derechos transmitidos según el apartado anterior no podrá ser inferior a cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro del citado plazo fallezca la persona adquirente o las parcelas se vean afectadas por un expediente expropiatorio.
5. A estos efectos, se equipara la transmisión a la cesión por cualquier título que permita a la parte cesionaria la ampliación de su explotación agraria. También se tendrá derecho a la reducción si las parcelas están ya cedidas a la fecha de devengo y si dicha cesión se mantiene en las condiciones señaladas anteriormente.

Artículo 81. Reducciones en la base imponible en adquisiciones lucrativas inter vivos.

1. En los casos de transmisiones de participaciones inter vivos de una explotación agraria o fincas rústicas ubicadas en la Comunitat Valenciana o de derechos de usufructo sobre estas, se aplicará una reducción en la base imponible, para determinar la base liquidable, del 99 % del valor de adquisición, siempre y cuando concurren las siguientes condiciones:
 - a. Que la persona donante tenga sesenta y cinco o más años o esté en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez.
 - b. Que la adquisición corresponda al cónyuge, personas descendientes o adoptadas y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona donante.
 - c. Que en la fecha del devengo las personas adquirentes o sus cónyuges tengan la condición de personas agricultoras profesionales en cuanto a la dedicación de trabajo y procedencia de rentas, y sean:
 - bien titulares de una explotación agraria a la cual queden afectos los elementos que se transmiten,
 - o bien personas socias de una sociedad agraria de transformación, cooperativa, sociedad civil o agrupación registrada como IGC que sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos que se transmiten.

- d. Que la persona adquirente mantenga los elementos adquiridos afectos a la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro del citado plazo fallezca la persona adquirente, se produjese la expropiación forzosa de los elementos adquiridos o concurren circunstancias excepcionales debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.

CAPÍTULO II

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Artículo 82. Transmisiones de tierras.

1. Se establece una deducción en la cuota del 99 % en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas inter vivos y arrendamientos de fincas rústicas ubicadas en la Comunitat Valenciana del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, siempre que las personas adquirentes o cesionarias sean persona agricultora profesional en cuanto a la dedicación de trabajo y procedencia de rentas y sean:
 - a. bien personas titulares de una explotación agraria a la cual queden afectos los elementos que se transmiten o ceden,
 - b. o bien personas socias de una sociedad agraria de transformación, cooperativa, sociedad civil o agrupación registrada como IGC que sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos que se transmiten o ceden.
 - c. La transmisión o cesión podrá realizarse también directamente a la IGC o a la Red de Tierras.
2. En el supuesto de que sobre el suelo rústico exista una construcción, la deducción se extenderá a la parte de la cuota que se corresponda con el valor en la base liquidable de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta, siempre que la construcción sea parte esencial de la explotación agropecuaria, como pueden ser naves ganaderas, naves de almacenaje de maquinaria, silos o cualquier otra construcción vinculada a las actividades de producción, transformación o comercialización que claramente indiquen que la transmisión se refiere al conjunto de la explotación agropecuaria.
3. La aplicación de los anteriores beneficios fiscales quedará condicionada al mantenimiento, durante un periodo mínimo de cinco años, del destino agrario del terreno, salvo que dentro del citado plazo fallezca la persona adquirente, en caso de expropiación forzosa o concurren circunstancias excepcionales debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria.

Artículo 83. Agrupaciones de parcelas que contengan suelo rústico.

A las agrupaciones de parcelas que contengan suelo rústico se les aplicará una deducción del 99 % en la cuota que corresponda en el impuesto sobre actos jurídicos documentados, documentos notariales, que recaiga sobre dicho suelo. En el supuesto de que sobre el suelo rústico exista

una construcción no afecta a la actividad agraria de la explotación, la deducción no se extenderá a la parte de la cuota que se corresponda con el valor en la base liquidable de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta.

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-4086

TRIBUNAL SUPREMO..... 9

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 9

Novación de otras cláusulas financieras. Sentencia de 13 de marzo de 2019 9

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 16

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados 16

- Exceso de cabida..... 16
- Transmisión onerosa de la titularidad de una parte indivisa 16
- Concesión administrativa 17
- Sujeción de las compraventas a particulares de artículos de oro y joyería 17
- Transmisión de una oficina de farmacia 17
- Aplicación del tipo de gravamen reducido de Murcia en una escritura pública de declaración de obra nueva 17
- Aplicación del tipo de gravamen reducido por compra de vivienda habitual..... 18
- Pagaré nominativo..... 18

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 19

- Testamento ológrafo 19
- Transmisión de empresa familiar: reducción premeditada del valor de valores 19
- Transmisiones de empresa familiar: ejercicio de la actividad económica de forma habitual, personal y directa 20
- Bonificación especial de la norma extremeña, de una explotación agraria..... 20

Procedimiento Tributario 21

- Incumplimiento del plazo para emitir dictamen en una tasación pericial contradictoria 21
- Valoración practicada conforme a la legislación de una Comunidad Autónoma es aplicable a otra 21
- Caducidad del procedimiento de comprobación de valores: interrupción no justificada..... 22
- Comprobación de valor: necesaria visita al inmueble 23
- Comprobación de valor: método no idóneo..... 23
- Comprobación de valor: valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas 23
- Comprobación de valor: motivación del dictamen..... 24

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS..... 25

Tributación de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos por las cooperativas de crédito y cajas rurales

Informe de 1 de abril de 2019 25

TRIBUNAL SUPREMO

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Novación de otras cláusulas financieras. Sentencia de 13 de marzo de 2019

La escritura pública que documenta novación modificativa de un préstamo hipotecario, en la que se incluye junto con cláusulas que afectan al tipo de interés y plazo, otras cláusulas financieras, sin que se afecte a la responsabilidad hipotecaria, ha de atenderse a dichas cláusulas a efectos de constatar el cumplimiento de los requisitos de sujeción, especialmente la inscribibilidad y el contenido valuable.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de 19 de abril de 2017 (PROV 2017, 140457), de la Sala de lo Contencioso administrativo de La Rioja, estimatoria del recurso contencioso administrativo deducido por la Comunidad Autónoma de La Rioja dirigido contra la resolución del TEAR de La Rioja de 29 de febrero de 2016, cuya anulación se declara.

Consta también auto de 27 de junio de 2017 denegando solicitud de complemento de sentencia al efecto de que se resolviese todos los motivos de oposición invocados por la codemandada.

El debate se centró en la procedencia o no del gravamen sobre actos jurídicos documentados de la escritura pública de 13 de mayo de 2011 por la que se modifica un préstamo hipotecario respecto de su plazo, tipos de interés y otras cláusulas financieras, y, en su caso, si le era de aplicación o no la exención prevista en el art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo (RCL 1994, 999), sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

Se recuerda en el auto de admisión de 9 de abril de 2018, el contenido del art. 31.2 TRITPAJD, "[l]as 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 de Bienes Muebles no sujetos

al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245y RCL 2002, 1318), por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma".

También se reproduce el art. 9 LSMPH (RCL 1994, 999), que lleva por título "Beneficios fiscales", en la redacción aplicable *ratione temporis*: "Estarán exentas en la modalidad gradual de "Actos Jurídicos Documentados" las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley [entidades financieras] y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas".

Añade la dicción del art. 30.1, párrafo primero, TRITPAJD (RCL 1993, 2849): "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. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos.

Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses".

Extracta el auto de admisión los fundamentos que sirvieron de base a la Sala de instancia en el pronunciamiento impugnado, recogiendo que "TERCERO.- 1. De la lectura de la escritura controvertida, la Sala de instancia extrae la existencia, entre otras, de las siguientes cláusulas: "primero. Ampliación del periodo de carencia.... Segundo, se modifica el tipo de interés al acreedor..." "sexto. Se modifica la cláusula de gastos a cargo del prestatario.... Se modifica la autorización a caja...". Considera que "la resolución del asunto exige examinar si concurre, respecto de las cláusulas indicadas, "otras comisiones y gastos posteriores" y "gastos a cargo del prestatario", el requisito de la inscribibilidad" (FJ 2º).

2. Entiende, en el fundamento jurídico tercero de la sentencia impugnada, que "las cláusulas cuarta bis, sobre otras comisiones y gastos posteriores, y sexta sobre gastos a cargo del prestatario son sin duda cláusulas financieras", aunque reconoce que "examinada la escritura de novación, como se dice en la resolución del TEAR, no consta que la garantía hipotecaria se extienda a estos gastos y comisiones", pues "ninguna cláusula se ha establecido en la escritura de novación sobre este extremo". Sin embargo, concluye que "los gastos del seguro de riesgo de incendios de las fincas hipotecadas, que son a cargo del prestatario, tienen una íntima relación con la conservación de lo hipotecado y su falta de pago puede motivar que la entidad acreedora considere vencida la deuda en su integridad y exija el reembolso de las cantidades adeudadas y ejerza las acciones que le corresponden, nacida de la escritura o de cualquier otra índole", de donde infiere que "tiene trascendencia real este apartado de la cláusula". Recuerda que "el artículo 12 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886), en la redacción dada por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (RCL 2007, 2221), en su párrafo segundo, establece una forma en la que las cláusulas financieras tienen acceso al Registro de la Propiedad (transcripción, siempre que las cláusulas con trascendencia real hubieran sido calificadas favorablemente)", así como que "el Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 13 de septiembre de 2013 (RJ 2013, 6332) (rec. 460072012) ha señalado: Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de Abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales".

3. Estima, por tanto, el recurso contencioso-administrativo, al apreciar que, en este caso, "concorre el requisito de la inscribibilidad respecto de las cláusulas en cuestión (otras comisiones y gastos posteriores y gastos a cargo

del prestatario)", quedando, pues, sujetas "a la cuota gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados" (FJ 4º).

Como se observa, la Sala de instancia, respecto de los requisitos previstos legalmente para la exigencia del gravamen, para la sujeción al impuesto, centra toda su fundamentación en el requisito de la inscribibilidad.

Sin embargo, no deja de sorprender, entre otras razones porque tampoco las partes ponen énfasis en la discordancia que señalamos, que la resolución del TEAR impugnada, de 29 de febrero de 2016, se pronunció en el sentido de que las modificaciones contenidas en la escritura pública que nos ocupa, sí son inscribibles en el Registro de la Propiedad, concentrando toda su argumentación y análisis en el requisito de tener por objeto cantidad o cosa valuable y en el principio de capacidad económica.

El auto de admisión de 9 de abril de 2018, señala que:

"Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

Primera. Determinar, en interpretación del artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo (RCL 1994, 999), sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, si las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras están sujetas y exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados.

Segunda. En caso de que las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, precisar si la base imponible viene determinada por el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada o tan sólo por el contenido económico de las cláusulas financieras cuya modificación se acuerda".

Segundo. *Sobre la posición procesal de la Administración General del Estado.*

Formulado los escritos de interposición y oposición por las partes, solicita la recurrente la inadmisión del escrito de oposición del Sr. Abogado del Estado, al entender que ha cometido un fraude procesal, en tanto que defiende la conformidad jurídica de la sentencia que ha anulado una resolución del TEAR; no ajustándose a las normas de buena fe procesal, con quebranto del art. 247 de la LOPJ (RCL 1985, 1578, 2635). Por lo que solicita se devuelva el escrito de oposición a la Abogacía del Estado.

No es procedente la citada solicitud, en tanto que ningún trámite prevé la Ley para habilitar una solicitud como la formulada, no estando a voluntad de las partes conformarse

un procedimiento a conveniencia, pues las normas procesales son *ius cogens*, indisponibles para las partes. La solicitud es de todo punto innecesaria, puesto que será este Tribunal el encargado de valorar el contenido de los escritos de parte, sin necesidad de ser impetrado por la contraparte respecto de la posición procesal que cada parte ocupa y del ejercicio de las pretensiones actuadas.

Por lo demás, debe de convenirse que no existe fraude procesal alguno, al contrario es de resaltar el leal proceder de la Abogacía del Estado que da cuenta de las circunstancias presentes y como se han debido suceder respuestas con ocasión de las distintas resoluciones que se han dictado en otros asuntos respecto de los que se ventilaba idéntica cuestión. Distingue entre el pronunciamiento judicial y las cuestiones que el auto de admisión reconoce de interés casacional objetivo, y el distinto contenido de la sentencia y del auto. Así es la propia Abogacía del Estado la que refiere que debió de haberse confirmado por la sentencia impugnada la resolución del TEAR, y al no hacerlo, su pretensión no debe ir más allá en este concreto proceso, esto es, defender el acuerdo del TEAR y la posición que se mantuvo en la instancia. En definitiva, deja constancia de su difícil posición procesal y desarrolla su argumentación partiendo de la misma, pero lejos de un fraude procesal se reconoce, sin perjuicio de la valoración que ahora tengamos que hacer, un esfuerzo de coherencia y claridad.

Tercero. *Sobre la incongruencia y el derecho de defensa.*

Alega la parte recurrente que se ha vulnerado los arts. 9.3, 24 y 120.3 de la CE (RCL 1978, 2836), 56.1 y 67.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741) y 218.1 y 2 de la LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892) y jurisprudencia que los interpreta por entender que la sentencia impugnada incurre en incongruencia, pues no analiza y resuelve todos los motivos hechos valer en la instancia, sin que haya sido subsanado dicho vicio en el incidente de complemento de sentencia que en su día fue promovido; lo que le ha generado indefensión.

La Comunidad Autónoma de La Rioja se opone alegando que no se ha producido indefensión, puesto que la sentencia ha resuelto conforme a la pretensión hecha valer por la demandante, por lo que sólo cabe el vicio de incongruencia omisiva respecto de la parte actora.

Consta que la parte recurrente en este recurso de casación ocupó en la instancia el lugar procesal de codemandada, al haber obtenido una resolución del TEAR favorable a sus intereses, al pronunciarse la Sala de instancia en sentencia en su contra, estimando la pretensión actuada por la Comunidad Autónoma de La Rioja, solicitó complemento de sentencia al entender que la Sala de instancia no había resuelto la totalidad de las cuestiones planteadas en su oposición a la demanda. Por auto de 27 de junio de 2017 se denegó el complemento solicitado al considerar que la parte se aquietó a la resolución del TEAR, que acude al recurso

contencioso administrativo en su condición de codemandado, que en el recurso contencioso administrativo el demandante es el único que ejerce pretensiones y es el único que puede solicitar complemento de sentencia, reservándose a las partes demandadas la solicitud de desestimación de la acción ejercitada por la demandante.

Antes de entrar a resolver esta cuestión, conviene recordar que la resolución del TEAR de 29 de febrero de 2016 estima la reclamación considerando que sí concurre el requisito de ser inscribible la escritura de 13 de mayo de 2011 que documenta la modificación de condiciones del préstamo hipotecario, pero no el de tener por objeto cantidad o cosa valuable, respecto de las cláusulas modificadas no permite alcanzar ninguna cifra referida específicamente a las ellas, y no puede entenderse que quepa atribuirles como cosa valuable propia la correspondiente a toda la responsabilidad hipotecaria del préstamo originario, en cuyo caso se vulneraría el principio de capacidad económica. Sin embargo, la sentencia que nos ocupa obvia completamente esta cuestión, limitándose a analizar si concurría el requisito de la inscribibilidad, concluyendo que sí concurre, pero sin analizar ni resolver sobre el requisito de tener por objeto cantidad o cosa valuable. Existe, pues, una evidente incongruencia, si bien es de notar que sobre esta cuestión ninguna de las partes entran en debate.

Ha de convenirse que, con carácter general, cuando las normas procedimentales representan un obstáculo para la plena efectividad de los derechos fundamentales y garantías básicas que normas de rango superior reconocen a los interesados, debe buscarse aquella interpretación que haga posible la efectividad de aquellos. En el caso que nos ocupa, no cabe una interpretación como la realizada por la Sala de instancia, que impide a una parte obtener la tutela judicial efectiva mediante la aplicación estricta y formalista de las normas procedimentales.

Lo dicho precisa una explicación.

Nos encontramos con una liquidación por AJD por entender la Administración tributaria que procede el gravamen.

Contra dicha liquidación reacciona el contribuyente interponiendo la preceptiva reclamación económico administrativa, en la que plantea diversas causas de oposición, desde la no sujeción a la inexistencia de hecho imponible por no reunirse los requisitos exigidos pasando, en su caso, por la determinación de la base imponible.

La resolución del TEAR, formalmente resulta correcta, pues al entender que la escritura no tenía por objeto cantidad o cosa valuable, no debía de entrar en más consideraciones por innecesarias, anulando la liquidación, dando satisfacción a la pretensión hecha valer por el contribuyente.

El esquema procedimental en estas impugnaciones se complica, en tanto que dicha resolución es impugnada en vía judicial por la Administración Tributaria, impugnando una resolución de otra Administración Pública, con sus especialidades, ocupando en el proceso judicial la posición de demandante,

siendo llamadas como demandada la Administración autora de la resolución y como codemandada la contribuyente.

Para la Sala de instancia con este esquema la sentencia resultaba congruente al guardar la coherencia interna entre la pretensión actuada por la Administración Tributaria y el fallo obtenido, sin tener que entrar en el resto de cuestiones alegadas por la contribuyente en cuanto que su posición procesal era la de codemandada y por tanto al no ostentar la cualidad de demandante no podía aspirar a que se resolviera los motivos vertidos como codemandada, sino que su posición se limita a oponerse a la pretensión actuada.

Sin embargo tal parecer no puede mantenerse, pues resulta evidente que este esquema procedimental y la interpretación que le da la Sala de instancia conlleva una flagrante indefensión y la vulneración del principio de tutela judicial efectiva, pues al contribuyente que se opuso a la liquidación y obtiene una respuesta favorable en el TEAR y ocupa la posición de codemandada en el recurso contencioso administrativo instado por la Administración liquidadora, se le priva de su derecho a obtener una respuesta judicial respecto de sus derechos e intereses legítimos. No olvidemos que habiendo la parte codemandada obtenido una resolución favorable en vía económico administrativa le estaba vedado el acceso a la vía jurisdiccional, art. 19.1.a) de la LJCA, en tanto que, anulada la liquidación, no cabía impugnar una resolución que no le perjudicaba.

Al resolver la Sala de instancia tal y como lo hace -sin que entremos en la evidente incongruencia referida- no cumple con las exigencias derivadas del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), concretamente con el derecho a una resolución de fondo congruente con las pretensiones de las partes, en un proceso con la característica de plenitud jurisdiccional. De suerte, por tanto, que de entender que la escritura era inscribible, lo que fue admitido abiertamente en la resolución del TEAR, también debió entrar sobre el resto de motivos que incidían sobre el objeto de la impugnación, tanto de la propia existencia del gravamen, como de la base imponible, en su caso, en los términos que la codemandada ya interesó en vía económico administrativa, sin recibir respuesta justificadamente, y reitera en sede judicial.

Llegados a este punto, debe traerse a colación el auto de este Tribunal de 21 de marzo de 2017, rec. cas. 308/2016 (PROV 2017, 68416), que delimita el vicio de incongruencia en la estructuración del nuevo recurso de casación:

"Esto nos sitúa ante la apreciación de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia cuando, en la preparación del recurso, se invoca la infracción de normas o de jurisprudencia relativas a los actos o garantías procesales, como son las normas reguladoras de la sentencia, en este caso incongruencia por error.

En una primera apreciación ha de partirse de la desaparición en esta nueva regulación del recurso de casación

del sistema de articulación de motivos autónomos de revisión, que permitía examinar la admisibilidad de cada uno de ellos, sistema que se sustituye por la invocación de infracciones sustantivas o procesales, que solo posibilitan la admisión a trámite cuando esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo estima que, atendiendo a la infracción denunciada, el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. La admisibilidad del recurso no responde al solo reconocimiento del derecho del recurrente a la revisión de los pronunciamientos efectuados en la instancia, respecto de sus pretensiones, en razón de las infracciones denunciadas, sino que es preciso y solo podrá admitirse a trámite el recurso cuando el examen de tales infracciones presente ese interés casacional objetivo.

Desde este planteamiento normativo, en principio la invocación de incongruencia puede no presentar interés casacional objetivo, en la medida que el incumplimiento de tales normas de regulación de las sentencias no repercute en la aplicación o inaplicación de una norma o jurisprudencia, para la resolución de alguna de las cuestiones suscitadas en el proceso, cuya interpretación presente interés casacional objetivo, ello por limitarse la controversia a la resolución o no de una determinada pretensión o cuestión planteada por la parte, que solo atañe al caso y al derecho subjetivo de la misma.

Sin embargo, la infracción procesal denunciada trasciende al caso cuando repercute en la aplicación (incongruencia omisiva o por error) de una norma de cuya interpretación y alcance se invoca y justifica por la parte interés casación objetivo, en cuyo caso habrá de examinarse tal invocación para determinar la admisibilidad del recurso.

Ello es así en cuanto se entienden concurrentes las circunstancias que, según se desprende del artículo 88.1 de la ley procesal, determinan la decisión sobre la admisión a trámite del recurso de casación, cuales son: la invocación de una concreta infracción del ordenamiento jurídico y la justificación de un interés casacional objetivo".

Ciertamente el auto de admisión de 9 de abril de 2018, no entra en estas consideraciones, ni sobre la incongruencia hecha valer por la parte recurrente en su escrito de interposición, lógicamente, incluso prescinde de los términos de la propia sentencia, que como vimos incurre en incongruencia y no atiende a los motivos alegados por la codemandada, pero sí identifica cuestiones de interés casacional que si bien no fueron tratadas en la sentencia, si debieron ser objeto de atención en la misma, en el sentido indicado en el auto anteriormente transcrito; cuestiones que deben despejarse a los efectos de fijar la interpretación correcta y su aplicación al caso concreto que nos ocupa.

Cuatro. *Sobre la sujeción a AJD y la exención del art. 9 de la Ley 2/1994 (RCL 1994, 999). La base imponible.*

Se sujeta a AJD la primera copia de una escritura o un acta notarial, que tenga por objeto una cantidad o cosa valuable,

que contenga actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad Industrial o el Registro de Bienes Muebles, y por último, que contenga actos o contratos no sujetos al Impuesto de Sucesiones y Donaciones o a algunos conceptos comprendidos en el ITPAJD.

Con carácter general de faltar alguno de estos requisitos, especialmente debe examinarse, de entre los referidos, que el acto sea inscribible en el Registro y que la operación tenga por objeto cantidad o cosa valuable, la escritura pública o el acta notarial no tributarán por el gravamen de AJD.

Como en otras ocasiones hemos dicho, sirva de ejemplo la sentencia de 20 de junio de 2016, rec. cas. 2311/2015 (RJ 2016, 4154), que compendia la doctrina establecida, en lo que ahora interesa: "...como determina el art. 28 del Texto Refundido cuando en la descripción de su hecho imponible dice que "están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31". Así pues, el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias. Y así, tal como expresa la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997, con referencia al IAJD, "el hecho imponible es, en tal caso, una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad del Impuesto)". El hecho imponible es, pues, en definitiva, "el acto jurídico documentado" en determinada forma -notarial, en este caso-- que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registros Públicos que en la ley se determinan. Considerándose que lo valuable comprende los actos o contratos que dotan de contenido al documento, así se dijo en la sentencia de 13 de noviembre de 2015, rec. cas. 3068/2013 (RJ 2015, 5271): "el hecho imponible se produce y su valor es el total de su contenido económico, pues con ese total contenido económico es reflejado en el documento y es inscribible en el Registro de la Propiedad, produciendo efectos frente a terceros. Por eso, su carácter valuable lo es por el total de su contenido económico que, en los términos pactados, resulta inscribible".

El art. 9 de la Ley 2/1994, en tanto establece una exención, parte de que las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, están sujetas a la modalidad de AJD, concretando la exención respecto a mejora de las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente, añadiendo que además con esta mejora se podrá pactar la alteración del plazo. Lo que parece sugerir este artículo es que las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios están sujetas a la modalidad de AJD, sean cuales sean los pactos o condiciones recogidos, o al menos, art. 4.2 de la citada Ley, cuando recoja las siguientes condiciones: ...

i) la ampliación o reducción de capital; ii) la alteración del plazo; iii) las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente; iv) el método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo; v) la prestación o modificación de las garantías personales. Sin embargo, las escrituras de novación de préstamos hipotecarios pueden acoger otros pactos o condiciones, por lo que, en definitiva, la sujeción al gravamen vendrá determinada por que se cumplan todos los requisitos legalmente previstos, por lo que si falta alguno no tributará por AJD.

El art. 30 del Real Decreto Legislativo, que en lo que ahora interesa dispone que "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". Como en otras ocasiones hemos dicho, esta expresión carece de contenido material, lo que exige que deba de dotársele de contenido en cada caso concreto atendiendo, como no puede ser de otra forma, al contenido material de cada hecho imponible susceptible del citado gravamen, en tanto que sólo a través del mismo se va a poder determinar el contenido del negocio jurídico valuable incorporado al documento, a través del cual va a identificarse la capacidad económica que se pretende gravar por el legislador. El camino adecuado, por tanto, debe ser, pues, conectar hecho imponible con base imponible.

En una simple novación modificativa, en la que no se extingue la relación jurídica preexistente y no se constituye una nueva, art. 1203 y ss del CC (LEG 1889, 27), sino que se limita a modificar la misma, como sucede, según consolidada jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal, en los supuestos de la alteración del plazo, la rebaja en los tipos de interés o la reforma de las formas de pago, entre otros, el valor que se documenta no es la totalidad de la convención que se modifica, sino aquellas condiciones que se ven modificadas sobre las que estrictamente se extiende la escritura pública.

Los apartados 2 y 3 del art. 4 de la Ley 2/1994, se refieren a modificación de las condiciones financieras del préstamo -sin perjuicio de que la escritura contenga otras condiciones-, esto es, afectan a la obligación, sin que alcancen a la modificación de la hipoteca, de suerte que esta permanece intacta, ni se altera su rango, ni se altera la responsabilidad hipotecaria, "no supondrán, en ningún caso, una alteración o pérdida del rango de la hipoteca inscrita excepto cuando impliquen un incremento de la cifra de responsabilidad hipotecaria o la ampliación del plazo del préstamo por este incremento o ampliación". En definitiva, cuando la escritura pública incorpora simplemente modificaciones sobre las cláusulas financieras, habrá de atenderse a estas para constatar si cumpliéndose los requisitos legalmente exigidos, esencialmente el de inscribibilidad y tener por objeto cantidad o cosa valuable, está la misma sujeta o no al gravamen de AJD, extendiéndose la exención del art. 9 de la Ley 2/1994, en exclusividad a las cláusulas relativas al interés del préstamo

a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas; determinándose la base imponible en atención al contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición.

Quinto. *Contenido interpretativo de la sentencia.*

Dicho lo anterior se dispone de los elementos que permiten dar respuesta a las cuestiones planteadas en el auto de admisión.

A la primera, formulada en el siguiente sentido: "Determinar, en interpretación del artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo (RCL 1994, 999), sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, si las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras están sujetas y exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados", hemos de remitirnos a lo dicho anteriormente, cuando la escritura pública incorpora simplemente modificaciones sobre las cláusulas financieras, habrá de atenderse a estas para constatar si cumpliéndose los requisitos legalmente exigidos, esencialmente el de inscribibilidad y tener por objeto cantidad o cosa valuable, está la misma sujeta o no al gravamen de AJD, extendiéndose la exención del art. 9 de la Ley 2/1994, en exclusividad a las cláusulas relativas al interés del préstamo, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas.

Respecto de la segunda de las cuestiones, referente a: "En caso de que las escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o al plazo del préstamo, sino adicionalmente otro tipo de cláusulas financieras estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, precisar si la base imponible viene determinada por el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada o tan sólo por el contenido económico de las cláusulas financieras cuya modificación se acuerda", ha de contestarse, conforme a lo enunciado en el Fundamento anterior, en el sentido de que la base imponible se debe determinar en atención al contenido material del hecho imponible, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta en el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición.

Sexto. *Sobre el caso concreto que se enjuicia.*

Se han puesto de manifiesto ya dos defectos de la sentencia impugnada. Uno, que mientras el TEAR resuelve

justificando la inscribibilidad de la escritura pero da la razón a la contribuyente en tanto que considera que las condiciones recogidas en la escritura no tenían por objeto cantidad o cosa valuable, aparte de que la mera modificación de cláusulas o comisiones de un préstamo hipotecario evidencian la misma capacidad económica que su formalización inicial; la sentencia, obvia completamente este requisito y centra todo el debate en el carácter inscribible de la escritura. Dos, deja sin resolver indebidamente el resto de cuestiones que se habían hecho valer por la contribuyente en la reclamación económico administrativa dirigida contra la liquidación y que reitera en su oposición a la demanda.

Pues bien, debiéndose entrar a resolver en coherencia con los términos en los que se articuló el debate, hemos de detenernos en primer lugar en el contenido de la escritura en lo que ahora interesa.

La escritura pública de 13 de mayo de 2011 de modificación del préstamo hipotecario, contiene las siguientes cláusulas modificativas:

1. Ampliación del período de carencia.
2. Tipo de interés al Promotor.
3. Cláusula tipo de interés variable.
4. Comisiones.
5. TAE.
6. Se modifica la cláusula de los gastos a cargo del prestatario, suprimiéndose el apartado f).
7. Resolución anticipada por la Caja acreedora.
8. Previsión posterior constitución de garantías.
9. Intereses de demora.

Es de observar que la sentencia impugnada afirma que:

"En el presente supuesto que se examina, las cláusulas cuarta bis, sobre otras comisiones y gastos posteriores, y sexta sobre gastos a cargo del prestatario son sin duda cláusulas financieras.

Es cierto que examinada la escritura de novación, como se dice en la resolución del TEAR, no consta que la garantía hipotecaria se extienda a estos gastos y comisiones. Así, ninguna cláusula se ha establecido en la escritura de novación sobre este extremo.

Ahora bien; ha de señalarse, en primer lugar, que resulta, del examen de la escritura de novación, que los gastos del seguro de riesgo de incendios de las fincas hipotecadas, que son a cargo del prestatario, tienen una íntima relación con la conservación de lo hipotecado y su falta de pago puede motivar que la entidad acreedora considere vencida la deuda en su integridad y exija el reembolso de las cantidades adeudadas y ejerza las acciones que le corresponden, nacida de la escritura o de cualquier otra índole, con lo que puede afirmarse que tiene trascendencia real este apartado de la cláusula.

En segundo lugar, que el artículo 12 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886), en la redacción dada por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (RCL 2007, 2221), en su párrafo segundo,

establece una forma en la que las cláusulas financieras tienen acceso al Registro de la Propiedad (transcripción, siempre que las cláusulas con trascendencia real hubieran sido calificadas favorablemente).

Ha de recordarse que el Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 13 de septiembre de 2013 (RJ 2013, 6332) (rec. 460072012) ha señalado: Así lo hemos declarado en la reciente sentencia de 25 de Abril de 2013, reconociendo que la inscribibilidad debe entenderse como acceso a los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales.

Cuarto. - Debe concluirse, por todo lo expuesto, que concurre el requisito de la inscribibilidad respecto de las cláusulas en cuestión (otras comisiones y gastos posteriores y gastos a cargo del prestatario).

Resulta, en consecuencia, que la resolución administrativa impugnada no es conforme a derecho, pues todos los documentos notariales que contengan actos y contratos que tengan acceso al Registro de la Propiedad, en virtud de cualquier tipo de asiento, quedan sujetos a la cuota gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, por lo que debe estimarse el recurso contencioso-administrativo y anularse la misma".

Hacemos nuestra la tesis de la sentencia sobre la inscribibilidad de la escritura que contiene las cláusulas financieras. Pero hemos de disentir respecto del contenido que atribuye a la escritura que nos ocupa, en tanto que una lectura exhaustiva de la expresada escritura desvela que las referencias que se hacen en la sentencia a determinadas cláusulas, sin más concreción, no responden a la realidad. Así no existe cláusula Cuarta bis sobre otras comisiones y gastos posteriores, sí una cláusula Cuarto sobre Comisiones, nada más; y respecto de la sexta, lo que se hace es suprimir un apartado de las cláusulas originarias, nada más, no incorpora una nueva condición. En cuanto a los gastos del seguro de riesgo de incendios de las fincas hipotecadas, no existe cláusula alguna con dicho tenor en la escritura. La afirmación de que concurre el requisito de la inscribibilidad respecto de las cláusulas

otras comisiones y gastos posteriores y gastos a cargo del prestatario, ha de insistirse en lo dicho, no existen tales cláusulas, sólo una cláusula sobre comisiones y respecto de los gastos a cargo del prestatario, lo que se hace es suprimir un apartado f) del préstamo hipotecario originario, sin añadir ni sustituirlo por otra cláusula.

Razones suficientes para casar y anular la sentencia, y dado, a la vista de la liquidación que la Administración Tributaria gira a la contribuyente, que se prescinde absolutamente de cuantificar las cláusulas financieras con contenido material valuable en relación directa con los efectos jurídicos de la novación modificativa documentada, el resultado no puede ser otro que anular la liquidación de conformidad con lo resuelto por la resolución del TEAR de 29 de febrero de 2016.

Séptimo. Costas.

En atención al artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741) , al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, procede que cada una de ellas abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLAMOS

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2º) Estimar el recurso de casación RCA/6694/2017, interpuesto por INDERI, S.L., contra la sentencia dictada el 19 de abril de 2017 (PROV 2017, 140457) por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, la que casamos y anulamos.
- 3º) Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA contra resolución del TEAR de 29 de febrero de 2016, cuya confirmación procede en cuanto anula la liquidación nº 2013T02769.
- 4º) Ordenar que, en cuanto a las costas de este recurso de casación, cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad. Sin que proceda un pronunciamiento condenatorio de las costas en la instancia.

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados

EXCESO DE CABIDA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de febrero de 2019

La recurrente entiende que la liquidación se plantea en base al artículo 7.2 c) del Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero al referirse a un expediente de exceso de cabida lo que implica que este hecho jurídico está exento de tributación, ya que se trata solo de una rectificación numérica de las unidades de medida contenidas en la extensión delimitada exclusivamente por los linderos.

Para apreciar si los excesos de cabida constituyen hecho imponible por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, puesto que encajan en el supuesto genérico que el precepto contempla, en el que expresamente, al menos, no se hace distinción alguna entre las diferentes clases de expedientes de dominio o actas de notoriedad, pero sin embargo, si atendernos a la finalidad del precepto, se llega a la conclusión de que los expedientes de dominio y las actas de notoriedad constituyen hecho imponible del impuesto solo en tanto en cuanto sean títulos supletorios para inmatriculación de fincas o para la reanudación del tracto sucesivo, es decir, cuando tienen por objeto proporcionar un título inmatriculador que acredita la adquisición del dominio. Por el contrario, la constatación de un exceso de cabida de una finca ya inscrita, con unos linderos delimitados y en base a los datos catastrales, no implica, en principio, la adquisición de una mayor porción de terreno sujeta al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que no supone la configuración de una finca nueva sino el resultado de rectificar numéricamente las unidades de medida de dicha finca.

En el supuesto de autos la inscripción de la cabida real no supone la ampliación del contenido de la propiedad ya anteriormente inscrita, ni implica para su titular ningún incremento patrimonial, pues con anterioridad a la inscripción del exceso de cabida, nada obstaculizaba el ejercicio de todas y cada una de las facultades dominicales respecto del bien en la totalidad de su superficie o cabida real.

TRANSMISIÓN ONEROSA DE LA TITULARIDAD DE UNA PARTE INDIVISA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de enero de 2019

El Letrado de la Administración alega que no se ha producido una disolución de la comunidad de bienes sino una transmisión de cuotas indivisas sujetas a tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

En el caso presente una mercantil y dos personas físicas, se les entrega una mitad indivisa la entidad y de la otra mitad indivisa las dos personas físicas, a razón éstos de una cuarta parte indivisa cada uno de ellos, realizando una compensación monetaria estos últimos en favor de la entidad. Los propietarios deciden disolver la comunidad de bienes existente entre los mismos y se otorga escritura notarial de disolución de comunidad.

En el presente caso, no se extingue la comunidad de bienes sino lo que se produce es una transmisión onerosa de la titularidad de una parte indivisa de la finca que pertenecía a la mercantil y que pasa a los otros dos comuneros que la aceptan y adquieren por partes iguales. Por tanto, no hay adjudicación a un único propietario, la situación de proindiviso continúa, no se disuelve la comunidad de bienes y lo que se ha producido es una transmisión de cuotas indivisas entre los copropietarios que implican la sujeción y tributación del ITPyAJ.

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 21 de febrero de 2019

Se plantea por la parte recurrente que, dado que no pudo tener acceso al Registro de la Propiedad, por denegarlo la Registradora, aquella escritura pública por la que se formalizaba el contrato de concesión administrativa de gestión del servicio público de Lonja no había desplegado sus efectos económicos y, en consecuencia, aquel impuesto no se había devengado.

Sin embargo, dicha argumentación no puede acogerse, dado que la razón por la que la Registradora denegó el acceso al Registro de la Propiedad del contrato de concesión administrativa, no era otra que entendía que aquel contrato no implicaba la constitución de un derecho real sobre un bien inmueble, de tal forma que, que no podía entrar en juego, en modo alguno, el apartado segundo del artículo 49 del Texto Refundido invocado y el impuesto se devengó al otorgamiento de la escritura pública. De hecho, la parte llegó a ingresar la cuota correspondiente, a través de la autoliquidación, que ahora pretende rectificar.

Además, de acuerdo con el artículo 57 del Texto Refundido de la Ley, para que se produjera la devolución hubiera sido preciso, que el acto que lo motivo, aquel por el que se otorgó la concesión administrativa hubiera sido anulado o resuelto por resolución administrativa o judicial firme, lo cual, ni tan siquiera se ha justificado que se hubiera instado.

SUJECCIÓN DE LAS COMPRAVENTAS A PARTICULARES DE ARTÍCULOS DE ORO Y JOYERÍA

Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 29 de noviembre de 2018

La cuestión controvertida consiste en determinar la sujeción o no de las compraventas a particulares de artículos de oro y joyería al ITP y AJD, en concepto de transmisión patrimonial onerosa, tal y como afirmaba la Oficina Gestora, o, por el contrario, si dicha transmisión debe sujetarse al IVA, no encontrándose, por tanto, sujeto a la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del citado ITP.

Las compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

TRANSMISIÓN DE UNA OFICINA DE FARMACIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de febrero de 2019

Se trata de determinar si la transmisión de una oficina de farmacia realizada en escritura pública se encuentra sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, dado que la operación está sujeta a IVA.

En principio, respecto de los documentos inscribibles, se ha de considerar, en general, la sujeción del acto al tributo. Es decir, respecto de la posibilidad de inscripción en el Registro, la doctrina del Tribunal Supremo, su Sentencia de 13 de septiembre de 2013, es que a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota variable, documentos notariales, no es necesario que el acto o negocio se inscriba, bastando que sea inscribible, al devengarse el día en que se formaliza el acto, siendo la instrumentalización el objeto del impuesto y no el negocio jurídico. Sin embargo, en el supuesto concreto de la transmisión de oficina de farmacia debe tenerse en cuenta que en la Comunidad de Madrid y a diferencia de lo que ocurre en la Comunidad de Extremadura, dicho acto no tiene por qué ser inscrito en Registro alguno.

Esta es, en síntesis la diferencia existente entre ambas regulaciones autonómicas, por cuanto que en principio dicha transmisión solo deberá ser objeto de registro sanitario, no tributando. En concreto el Decreto 65/2009, Consejo de Gobierno, por el que se regulan los procedimientos de certificación de las oficinas de farmacia y servicios de farmacia que elaboren fórmulas magistrales y preparados oficinales y de autorización para la elaboración a terceros, y se crea el Registro correspondiente, establece que tiene por objeto establecer el procedimiento para la certificación de los niveles de elaboración de fórmulas magistrales y preparados oficinales en las oficinas de farmacia y servicios de farmacia y para ello crea un registro de las oficinas de farmacia y servicios de farmacia certificados para la elaboración de fórmulas magistrales y preparados oficinales.

APLICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN REDUCIDO DE MURCIA EN UNA ESCRITURA PÚBLICA DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 21 de febrero de 2019

Se discute sobre la procedencia o no de aplicar el tipo de gravamen reducido del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad de actos jurídicos documentados, que contempla el artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia, en materia de Tributos Cedidos, a la escritura pública de declaración de obra nueva.

El tipo reducido del 0,1% previsto en los números 3 y 4 del artículo 6 se contempla para las primeras copias de escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas acogidas al Plan de Vivienda Joven de la Región de Murcia, así como para las primeras copias de escrituras que documenten préstamos hipotecarios, tanto de nueva constitución como subrogaciones, destinados a la financiación de la adquisición de viviendas acogidas a aquel Plan, para adquirentes, en ambos casos de 35 años o menores.

El criterio de la Administración Tributaria que reduce la posibilidad de aplicar el tipo reducido para las adquisiciones de vivienda, incluso este último para las declaraciones de obra nueva, para los supuestos de viviendas acogidas al Plan de Vivienda Joven, excluyendo su aplicación a la adquisición de viviendas libres. Es cierto que, para las viviendas libres, igualmente se alude, en apartado diferente, a la posibilidad de aplicación este tipo de gravamen reducido, si bien, para este caso, se amplían los requisitos, al exigir que la vivienda sea de nueva construcción y constituya la vivienda habitual del adquirente, que los beneficiarios no superen determinados niveles de renta, que la vivienda no supere los 90 m² útiles o 120 m², en el caso de familias numerosas y que los beneficiarios no hayan podido acceder a vivienda de protección pública en las entidades de población señaladas en la normativa reguladora del Plan de Vivienda de la CARM.

En este caso, no se ha justificado por la parte recurrente, para poder ser beneficiario de esta que no pudo acogerse vivienda de protección pública, como tampoco que la citada vivienda pudiera estar acogida al Plan de Vivienda Joven de la Región de Murcia. De esta manera, tratándose de la declaración de obra terminada o adquisición de vivienda que podemos calificar de libre, no puede aplicarse, como reclama la parte, este tipo reducido.

APLICACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN REDUCIDO POR COMPRA DE VIVIENDA HABITUAL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 13 de diciembre de 2018

Se discute si sería de aplicación el tipo de gravamen reducido del 4 % por cumplir los requisitos de la ley 11/de Medidas Tributarias en materia de Tributos cedidos y Tributos propios de la CARM. Por la Administración se niega que sea vivienda habitual del sujeto pasivo y sea por valor inferior a 150.000€ para aplicar la exención, y solo se deniega por considerar que la vivienda tiene un valor superior a 150.000€. La SALA a la vista de la documental aportada considera que se reúnen los requisitos legales para gozar del beneficio fiscal.

La Sala considera que con los datos obrantes en el expediente se acredita que el valor real de la vivienda no son los 152.000 € a que se refiere la Administración, pues basta una lectura de la escritura de compraventa para comprobar que, aunque el precio global de la venta es de 152.000 €, en la misma se especifica con claridad que el precio de la vivienda es de 142.000 €, 7.000 € la plaza de garaje y el resto corresponde al trastero. Sin que el hecho de que para la deducción por inversión de vivienda habitual pueda asimilarse a efectos de vivienda la adquisición de las plazas de garaje, con el máximo de dos (art. 55 del Reglamento del IRPF), pueda asimilarse para determinar el valor máximo de la vivienda en perjuicio del sujeto pasivo, cuando se trata de fincas independientes, pues precisamente la regla general es que no se considerará adquisición de vivienda la adquisición de plazas de garaje (art. 55.2.c) del Reglamento del IRPF), aunque el mismo artículo las asimile cuando se adquieran con ésta. Pero en este caso, en que se detalla el precio de cada uno de los bienes adquiridos, no es posible aplicar esta asimilación en perjuicio del recurrente.

Por tanto, en este caso se cumpliría el requisito de que el valor real de la vivienda no superara los 150.000 €. Por lo cual sí se cumpliría el requisito establecido en el art. 4. Dos de la Ley Regional 11/2007, para aplicar el tipo reducido de gravamen del 0,1%; por lo que la liquidación practicada no es conforme a Derecho.

PAGARÉ NOMINATIVO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 28 de noviembre de 2018

Consta en el expediente administrativo que mediante escritura pública otorgada ante el Notario, actuando el representante y administrador único de una mercantil, adquirió una finca urbana por el precio de 4.506.584,74 €, de los que 601.006,05 € fueron abonados por la parte compradora a la vendedora mediante un pagaré por dicho importe con vencimiento el día 22 de junio de 2007, otorgando eficaz carta de pago por dicho importe. Por tanto, al aplazarse parte de la deuda e instrumentarse en un documento que tiene el efecto de giro, procede la liquidación por actos jurídicos documentados por el concepto de documentos mercantiles.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

TESTAMENTO OLÓGRAFO

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de enero de 2019

El 29 marzo 2011 fallece el causante quien había otorgado testamento ológrafo el 1 febrero 2005. La existencia del testamento ológrafo era conocida por la demandante en desde junio 2011, tres meses después del fallecimiento. Los herederos presentaron el testamento de Juez de Primera Instancia competente para su adverbación y protocolización. El Juzgado dictó auto reconociendo la legitimidad del testamento en fecha 5 junio 2013 que fue confirmado en apelación por auto de la Audiencia Provincial del 22 abril 2014. El 6 octubre 2014 la demandante firma la escritura de aceptación, adjudicación y adición de la herencia. En 15 octubre 2014 se presenta autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones. Recibida la referida documentación en la Administración autonómica se practica liquidación provisional en por el recargo y los intereses moratorios por haber sido presentada la autoliquidación fuera del plazo. La parte demandante interesa la anulación de la resolución impugnada por entender que no le era exigible obligación alguna a los herederos sino desde la protocolización.

La protocolización del testamento ológrafo no implica cuestión litigiosa en el sentido expuesto por el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni tampoco se trata de un juicio voluntario de testamentaria al no tener el objeto ni la finalidad del mismo (liquidación y división del caudal hereditario), debiendo en su caso entenderse incluido en el apartado 5 del precepto, por lo que no cabe apreciar que debieran haberse interrumpido los plazos previstos para la presentación de documentos y declaraciones.

La Sala hace dos precisiones. Por un lado, en la forma testamentaria acogida por el causante no tiene por qué perjudicar al acreedor tributario que tiene derecho a percibir el recargo y los intereses moratorios en caso de no presentación de la declaración o de la autoliquidación. Por otro, que lo realizado por la Administración no desconoce la normativa civil reguladora de la eficacia de testamentaria de este tipo de instrumentos. Al contrario, le reconocen plenos efectos al testamento ológrafo desde la adverbación del mismo pero con las consecuencias previstas en la normativa fiscal en caso de falta de presentación de la declaración o autoliquidación dentro del plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante. Se desestima la pretensión del recurrente.

TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: REDUCCIÓN PREMEDITADA DEL VALOR DE VALORES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de enero de 2019

Las cuestiones debatidas en este proceso afectan a la reducción fiscal por transmisión de empresa familiar en una sucesión devengada en junio de 2008. La codemandada Dña. Es., hija del fallecido, adquirió mortis causa un total de 17.610 participaciones de la entidad K SL, la cual tenía una participación indirecta en F SA. Cada acción fue valorada en 17.705,34 euros y en la autoliquidación del impuesto de sucesiones la contribuyente aplicó la reducción por transmisión de empresa familiar del art. 20. 2.c) de la Ley 29/1987. El 28 de octubre de 2009 la entidad MS SL constituyó la empresa unipersonal MEN SL suscribiendo la totalidad de las participaciones de esta, y el siguiente 23 de diciembre vendió tales participaciones a Dña. Es. El mismo día, Dña. Es. amplió el capital de MEN SL mediante la aportación de 3.500 participaciones de K SL, que valoró en 8.405,15 euros cada una de ellas, de modo que los títulos pasaron de representar un valor de 61.968.690 euros a fecha del devengo del impuesto a 29.418.039,83 euros. El 28 de enero de 2010 la ahora demandada presentó una autoliquidación complementaria que dejaba sin efecto la aplicación de la reducción a dichas 3.500 acciones por considerar que no había respetado la condición de mantener en su patrimonio las participaciones durante el plazo legal, que es de cinco años en el ámbito de la Comunidad de Madrid en virtud de la Ley 7/2007.

Para la Sala, la disminución del valor de las participaciones de K SL, como de cualquier otra sociedad, es potencial o latente hasta que aflora o se materializa mediante su transmisión. A esto podemos añadir que, dado el discurrir de los acontecimientos, el valor de las participaciones se hubiera recuperado e incluso incrementado notablemente poco tiempo después siguiendo la estela de las acciones de F SA, como señaló la inspección tributaria.

La creación de las nuevas sociedades como destino de un gran número de participaciones de K SL, así como la aportación de estas, carece de toda explicación razonable además de la finalidad de sortear los efectos fiscales que habrían de producir las ganancias patrimoniales obtenidas por el contribuyente en fechas cercanas. Por tanto, la materialización de su pérdida de valor no fue un acto debido a fuerza mayor o a causas extrañas a la voluntad de la obligada tributaria, sino fruto del designio consciente y premeditado de hacerla manifiesta y cuantificable con objeto de aprovecharse económicamente de sus consecuencias.

En esta coyuntura difícilmente pueden apreciarse las condiciones que justifican la progresiva dulcificación de los requisitos de la ventaja fiscal. Ni desde el fundamento básico en que descansa la reducción por transmisión de empresa familiar ni desde una doctrina de la DGT que se basa en la procedencia externa de las causas que motivan la disminución del valor de las participaciones, puede ampararse una compleja operación como la descrita. La valoración que realiza la inspección tributaria de los distintos factores concurrentes, así como sus conclusiones, son absolutamente razonables y no han sido en ninguna medida desvirtuadas por el codemandado.

TRANSMISIONES DE EMPRESA FAMILIAR: EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE FORMA HABITUAL, PERSONAL Y DIRECTA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 9 de enero de 2019

Se exige que los rendimientos de la actividad económica en cuestión se obtuviesen por quien realizaba de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Y a esta exigencia le alcanza la presunción del art. 11.4º de la Ley 40/1998 del IRPF, conforme a la cual "se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas". Por tanto, la carga de la prueba respecto a que no ejercía dicha actividad de forma habitual, personal y directa, se desplaza a la administración tributaria. Y ello con independencia de que el impuesto de referencia lo sea el de Sucesiones.

No obstante lo anterior, para la Sala, la Administración Tributaria sí ha acreditado que la actividad empresarial (alquiler de inmuebles) no se venía desarrollando de forma personal, habitual y directa. Ello es así porque con independencia de que determinados hechos o indicios de ausencia de implicación personal y habitual carezcan de valor probatorio por sí solos, sí la adquieren una vez que se valoran en su conjunto. Concretamente, que la declaración de incapacidad permanente que le había sido reconocida en grado de invalidez absoluta no excluye por sí misma, el ejercicio de la actividad económica. Pero no se puede negar que, aunque no la impida, sí incide o resta capacidad en la necesaria implicación personal, habitual y directa. Si a esta merma de implicación se le añade que el núcleo de la gestión de la actividad de alquiler de inmuebles se realizaba por medio de los servicios de una administración de fincas, que era la que se encargaba de verificar el correcto cobro de las rentas, de concertar los alquileres e incluso de suscribir los contratos de alquiler, ya se advierte que la actividad no se desarrollaba del modo directo y personal que exige la norma.

Resulta significativo que la documentación acreditativa de esta supuesta gestión personal se limite a la firma de unas pocas nóminas, pero sin que aparezca documentada su decisión de contratar o no contratar con determinados inquilinos, con su firma en los contratos. Es cierto que el requisito del ejercicio personal de la actividad económica no impide la delegación o el apoderamiento para la suscripción de contratos o documentación administrativa, pero no deja de ser un indicio probatorio más que, en conjunción de otros, evidencia la falta de implicación personal, habitual y directa que exige la norma.

El representante de la administración de fincas, indica que consultaba las decisiones relevantes del negocio (realizar o no reparaciones previas al alquiler, alquilar por un precio u otro,...), pero que en lo demás lo administraba. Resulta relevante que se reconozca que el causante solo acudía "una vez al mes" a las oficinas de la Administración de Fincas para tratar los asuntos pendientes. Y esto cuando todavía su enfermedad no se lo impedía. Con ello entendemos que esta implicación no era lo directa, personal y habitual que exige la norma, sino que antes al contrario la gestión directa y habitual era la que se realizaba la Administración de Fincas

BONIFICACIÓN ESPECIAL DE LA NORMA EXTREMEÑA, DE UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 13 de diciembre de 2018

El debate sobre la aplicación de la bonificación establecida en la Disposición Adicional 4ª de la Ley 19/1995 se concreta, una vez que el TEAR entiende acreditada la existencia de la titularidad de una explotación agraria, en la pretensión de los recurrentes de que se les aplique en el porcentaje del 90% sobre la base, según la demanda, de que (1) la finca se encuentra en zona LIC de Red Natura 2000, (2) en un área de importancia internacional para la Aves (IBAS) y (3) cuenta con un plan de reforestación específico. A estos argumentos se añade en el escrito de conclusiones que algunas de las superficies están incluidas en zona ZEC que cuentan con plan de gestión desde el Decreto 110/2015, que también establece el Plan Director de toda la Red Natura 2000 de Extremadura. La defensa de la Junta de Extremadura concluye a este respecto que la actora no ha acreditado que sobre los polígonos y parcelas que conforman la finca rústica existan "planes de protección por razones de interés natural".

Pues bien, planteado así este motivo de impugnación, interesa comenzar recordando que el artículo 21.1 párrafo segundo de la LGT establece que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa, de tal forma que no es preciso entrar a analizar, por simple *ratione temporis*, si la aprobación del Decreto 110/2015, por el que se regula la red ecológica europea Natura 2000 en Extremadura (y que tiene por objeto según su artículo 1: a) La aprobación del Plan Director de la Red Natura 2000 en Extremadura. b) La declaración como Zonas Especiales de Conservación (ZEC) de todos los Lugares de Importancia Comunitaria (LIC) existentes en Extremadura y la publicación de la denominación y límites de las mismas, c) La modificación de los límites de determinadas Zonas de Especial Protección para las Aves (ZEPA) y la publicación de las existentes en Extremadura, y d) La aprobación de los Planes de Gestión de las zonas de la Red Natura 2000 en Extremadura) es suficiente para entender que existe un plan de protección por razón de interés natural aprobado por el órgano competente de la Comunidad Autónoma o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, como exige la Disposición Adicional 4ª de la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias, o, por el contrario, es preciso un plan de protección especial y específico para la finca en cuestión.

Sentado ello, lo que en modo alguno podemos aceptar es que la simple inclusión de parte de las superficies de la finca en la lista LIC de la Decisión de la Comisión Europea de 19 de julio de 2006 por la que se adopta, de conformidad con la Directiva 92/43/CEE del Consejo, la lista de lugares de importancia comunitaria de la región biogeográfica mediterránea, sea suficiente para entender que existe un plan de protección por interés natural aprobado por la Comunidad Autónoma, debiendo destacarse a este respecto que en materia de bonificaciones fiscales rige el principio de interpretación restrictiva y prohibición de la analogía.

Procedimiento Tributario

INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO PARA EMITIR DICTAMEN EN UNA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2019

El cometido de la solicitud de TPC no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, sino el de corregir, discutir, combatir la tasación del perito de la Administración, es evidente que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento no puede dar lugar al silencio positivo.

El artículo 162.1.e) RD 1065/2007 hace expresa alusión al artículo 104 LGT, pero no para disponer que se aplique el silencio positivo, sino únicamente para señalar que el procedimiento de TPC podrá concluir por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la LGT. Y el citado artículo 104.3 LGT, en su párrafo 3º, se limita a disponer que cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo, caducidad que, de acuerdo con el artículo 103.2 LGT, exime a la Administración de resolver expresamente y, por tanto, impide la existencia de un silencio positivo. Lo único que acontece en estos supuestos, según el artículo 104.3, apartado 4º, es que la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria.

Para la hipótesis de que el perito tercero no emita la valoración en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la entrega de la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores, el artículo 161.5 RD 1065/2007 dispone que se podrá dejar sin efecto su designación, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten exigibles por la falta de emisión del dictamen en plazo, en cuyo caso se deberá notificar esta circunstancia al perito tercero y al obligado tributario, y se procederá, en su caso, a la liberación de los depósitos de sus honorarios y al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo. Y para el supuesto de que una vez terminado el procedimiento la Administración tributaria competente no notifique en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan, el artículo 162.5 RD 1065/2007 prevé que tal inobservancia determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento.

VALORACIÓN PRACTICADA CONFORME A LA LEGISLACIÓN DE UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA ES APLICABLE A OTRA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de febrero de 2019

El problema que se plantea es si una valoración practicada conforme a la legislación de Extremadura es aplicable a la Comunidad de Madrid, cuya legislación carece de una disposición semejante a las de otras comunidades reconociendo efectos jurídicos

a las valoraciones del resto de las Administraciones autonómicas. Por ejemplo, el art. 91 del vigente Decreto Legislativo 1/2018, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, el cual establece: "La Comunidad Autónoma de Extremadura reconoce eficacia jurídica a los valores establecidos por otra Comunidad Autónoma para los bienes inmuebles situados en su territorio, en virtud de alguno de los medios de valoración incluidos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y podrá aplicar dichos valores a los efectos de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Sin duda no es aplicable la norma del citado Decreto legislativo que equipara el "valor real" de un bien al producto resultante de las operaciones destinadas a determinar su precio medio de mercado según los parámetros publicados por la Consejería. Tal norma, con rango de ley, es una interpretación auténtica del concepto de "valor real" de la ley estatal, y carece de vigencia salvo en el ámbito territorial de la comunidad que la ha promulgado. La eventual aceptación de las normas de valoración de Extremadura no alcanza a sus demás disposiciones legales en materia de tributos cedidos.

El Tribunal Supremo también razona que el hecho de situar en el valor real la base imponible del impuesto supone que la comprobación del valor sólo será posible en la medida en que el medio comprobador seleccionado por la Administración sea apto y adecuado, por su capacidad de singularizar e individualizar la tasación económica de bienes concretos, para lograr aquel valor real.

El método consistente en acudir a los valores medios de mercado publicados oficialmente y aplicarlos determinadas correcciones en virtud del destino agrario de la finca, no cumple tampoco los requerimientos de la jurisprudencia. Sea o no válido para la Administración tributaria de la Comunidad de Extremadura, en Madrid es ineficaz por fundarse en criterios genéricos y no haberse complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular.

CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES: INTERRUPCIÓN NO JUSTIFICADA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 25 de enero de 2019

La cuestión controvertida es la caducidad del procedimiento de comprobación de valores. A la duración de este procedimiento se refieren los artículos 134 y 104 de la LGT, que señalan el plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijan plazo máximo, éste será de seis meses.

El TEARC anula la liquidación impugnada en base a que el procedimiento de comprobación de valores tramitado por la oficina liquidadora ha caducado. Sostiene que si el procedimiento se ha iniciado en fecha 21/11/2011 (con la notificación de la propuesta de liquidación) ha de finalizar el 20/5/2012 y dado que en el presente supuesto finaliza el 21/5/2012 (con la notificación de la liquidación definitiva), se ha superado por un día el término de 6 meses previsto. Frente a ello, el Letrado de la Generalitat de Catalunya defiende que el procedimiento de comprobación de valores ha sido interrumpido de manera justificada, con arreglo a los artículos 102 y 103 del RD 1065/2007, dado que la oficina liquidadora solicitó al Servicio Jurídico un informe.

Para la Sala, el pretendido periodo de interrupción justificado no resulta documentado en el expediente administrativo y así puede observarse que tras las alegaciones de la mercantil interesada contra la primera propuesta de liquidación, se dicta resolución de las mismas y es en ese momento cuando se menciona la solicitud verificada de un informe jurídico a la Administración tributaria. Así las cosas, es evidente que no puede considerarse que esté debidamente documentada la constancia de la interrupción en el expediente administrativo por una simple mención.

Resulta llamativo que junto con la demanda y para pretender acreditar las fechas de interrupción justificada, se aporten por la Generalitat dos documentos: un correo electrónico de fecha por el que la oficina liquidadora solicita informe jurídico sobre la cuestión que le explicamos en documento adjunto (documento adjunto que no se aporta) y una copia del asiento del registro informático de la oficina liquidadora, justificando la entrada del informe jurídico. Estos documentos de carácter interno evidencian el funcionamiento habido entre órganos de la Administración pero el obligado tributario no ha tenido conocimiento de los mismos por no obrar en el expediente administrativo, por lo que no ha podido conocer el cómputo de la interrupción del procedimiento gestor.

Por último, la existencia de incidentes temporales en el procedimiento gestor que supongan que el mismo se aparta de su duración máxima natural, no sólo debe documentarse en el expediente sino que han de estar motivados como señala la STS de fecha 26/1/2015.

COMPROBACIÓN DE VALOR: NECESARIA VISITA AL INMUEBLE

Sentencia del Tribunal Superior de justicia de Cataluña de 25 de enero 2019

El tema nuclear del presente recurso contencioso administrativo es la procedencia de revisar la autoliquidación en base a los datos e información obrante en el informe pericial del Arquitecto designado por la Administración y obrante en el expediente administrativo tramitado.

En el supuesto presente, del dictamen emitido se desprende, y así lo reconoce la Administración autonómica, que el perito no realizó visita de inspección al inmueble sobre el que dictaminó, sino que realizó su dictamen desde la distancia y basado únicamente en "medios y datos" que el abogado de la Generalitat considera suficiente pero que evidentemente no lo son. Para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta (circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo), resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos.

COMPROBACIÓN DE VALOR: MÉTODO NO IDÓNEO

Sentencia del Tribunal Superior de justicia de Andalucía de 29 de noviembre 2018

Alega la recurrente la falta de idoneidad del método de valoración empleado por la Administración, al amparo del art. 57.1.b de la LGT, para determinar el valor real del inmueble. A este respecto, esta Sala y Sección en numerosas Sentencias ha expresado que el método de valoración establecida en el art. 57.1.b de la LGT, en relación con el artículo 37 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía, era apto para la determinación por parte de la Administración del valor real del bien inmueble transmitido y para fijar la base imponible del Impuesto, salvo que quedara justificada la concurrencia en dicho bien de circunstancias singulares (físicas, económicas, jurídicas, o urbanísticas) que con incidencia en su valor no tuvieran debido reflejo en el Catastro, supuestos en los que concluíamos que el método utilizado por la Administración no era idóneo para establecer el valor real de lo transmitido. Ahora bien, esta postura sobre esta materia debe ser necesariamente reformulada y modificada a la luz de la reciente jurisprudencia de la Sección 2ª de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que a partir de dos Sentencias (842/2018 y 843/2018) de 23 de mayo de 2018 recaídas en recursos de casación.

No siendo el método de comprobación del artículo 57.1.b) LGT idóneo para determinar el valor real de los bienes inmuebles cuando éste constituye la base imponible del Impuesto tal es el caso del Impuesto sobre Patrimoniales Onerosas, más aún cuando, como es el caso, no se complementa con un examen directo de las circunstancias del bien evaluado ("una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado" en palabras del Tribunal Supremo), sino que se basa únicamente en el valor asignado al mismo por el Catastro sobre el que se aplica el coeficiente que la Administración autonómica asigna al municipio en el que se localiza el inmueble a la fecha de devengo del Impuesto.

COMPROBACIÓN DE VALOR: VALOR ASIGNADO PARA LA TASACIÓN DE LAS FINCAS HIPOTECADAS

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 6 de febrero de 2019

La Oficina Liquidadora se sirvió para una valoración del valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas. La valoración del bien inmueble transmitido se obtiene a partir del valor de la tasación hipotecario reflejado en el certificado expedido por la empresa tasadora.

La utilización por la Administración Tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria ("Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"), en la redacción dada por la Ley 36/2006, no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. Por tanto, el modo de proceder de la Administración se acomoda a la normativa aplicable, al haber procedido a valorar los inmuebles objeto de la transmisión tomando el valor de tasación de la finca hipotecado.

COMPROBACIÓN DE VALOR: MOTIVACIÓN DEL DICTAMEN

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 6 de febrero de 2019

La exigencia de que el perito ostente en cada caso la titulación adecuada se cumple en el caso de autos, pues la edificación (vivienda unifamiliar) se valora por arquitecta y el terreno rústico que conforma la parcela por ingeniero agrónomo. Por su parte, mal puede decirse que estemos ante dictamen inexpresivo, genérico y por ello infundado. Aunque el Reglamento General de 27 de julio de 2007 no impone en todo caso la visita por el perito del inmueble a valorar, sin duda concedora la Administración de la línea de jurisprudencia cada vez más exigente en punto a la necesidad de visita por el perito para partir de una adecuada individualización del bien a valorar, procuró alcanzarla y, de ahí, la visita de la facultativa que emitió el informe a partir de datos recogidos directamente por ella.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Tributación de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos por las cooperativas de crédito y cajas rurales

Informe de 1 de abril de 2019

Con la normativa vigente, la constitución de préstamos con garantía hipotecaria por cooperativas de crédito o cajas rurales está exenta, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del TRLITPAJD. Cuando entre en vigor la Ley 5/2019, y, en concreto, su disposición final segunda, la exención de la constitución de préstamos con garantía hipotecaria por cooperativas de crédito o cajas rurales quedará derogada, por lo que tales operaciones estarán sujetas sin exención a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, siendo sujeto pasivo del impuesto la entidad prestamista.

La cuestión planteada en su escrito está referida a la aplicación de la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados contenida en el artículo 33.1.b) de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, a resultas de las modificaciones introducidas en el 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, en adelante TRLITPAJD, modificado por el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, Real Decreto-ley que fue convalidado por el Congreso de los Diputados con fecha 22 de noviembre de 2018.

1. Antecedentes: Situación anterior a la sentencia del Tribunal Supremo 1505/2018, de 16 de octubre de 2018, y consecuencias de la modificación del TRLITPAJD por el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre.

Hasta la sentencia del Tribunal Supremo 1505/2018, de 16 de octubre de 2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera de dicho Tribunal, el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio) –en adelante, RITPAJD– decía lo siguiente:

«Artículo 68. Contribuyente.

Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

«Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario».

A partir de la referida sentencia, que anuló el párrafo segundo del artículo 68 del RITPAJD, parecía, aunque no quedaba claro, que el sujeto pasivo en el caso de la constitución de préstamos y créditos hipotecarios pasaba a ser el prestamista. No obstante, el criterio expuesto en la referida sentencia 1505/2018 –y en otras dos del mismo día: 1523/2018 y 1531/2018– quedó en suspenso por la avocación de otros recursos sobre la misma cuestión por el Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dichos recursos fueron fallados por el Tribunal Supremo en sus sentencias 1669/2018, 1670/2018 y 1671/2018, todas ellas de fecha 27 de noviembre de 2018. La doctrina emanada de dichas sentencias fue contraria a la expuesta por las sentencias de la Sección.

Segunda, volviendo al criterio tradicional de que en el caso de préstamos hipotecarios el sujeto pasivo era el prestatario, como principal beneficiario, al considerar que la operación principal es el préstamo, respecto del cual la garantía hipotecaria constituye un negocio jurídico accesorio. Sin embargo, antes de la emisión de las tres últimas sentencias, y para despejar las dudas, el Gobierno aprobó el citado Real Decreto-ley 17/2018, cuyo artículo único y disposición derogatoria única están redactados en los siguientes términos:

«Artículo único. Modificación del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto

legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Se introducen las siguientes modificaciones en el 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, aplicándose a los hechos imponible devengados a partir de la entrada en vigor de este real decreto-ley.

Uno. Se modifica el artículo 29, que queda redactado como sigue:

«Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista».

Dos. Se añade un apartado 25 en el artículo 45.I.B) con la siguiente redacción:

«25. Las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) anterior.»

Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

Quedan derogadas cuantas disposiciones incluidas en normas de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en este real decreto-ley.».

2. Efectos de la modificación del artículo 29 del TRLITPAJD en los beneficios fiscales de las cooperativas protegidas referentes a préstamos hipotecarios.

La introducción del segundo párrafo del artículo 29 del TRLITPAJD, fijó la condición de sujeto pasivo de los préstamos hipotecarios en el prestamista. Al haber cambiado el sujeto pasivo de los préstamos hipotecarios, el beneficio fiscal regulado en el artículo 33 de la citada Ley 20/1990 para préstamos hipotecarios ha dejado de tener virtualidad en general para las cooperativas protegidas – en su condición de prestatarias –, pues se trata de una exención subjetiva. En efecto, el referido precepto dispone lo siguiente en su apartado 1:

«Art. 33. Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas.

Las cooperativas protegidas disfrutarán de los siguientes beneficios fiscales:

1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del texto refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:

- a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- b) La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- c) Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.».

Tal como está redactado el precepto, parece razonable considerar que se trata de una exención subjetiva a favor de las cooperativas protegidas. En este contexto, dado que en las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria ahora se considera sujeto pasivo al prestamista y no al prestatario, ya no será sujeto pasivo de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, la cooperativa que reciba un préstamo, sino la entidad que lo conceda, luego sería esta la que, en su caso, debería tener atribuida la exención para que la operación de préstamo hipotecario quede exenta de la cuota gradual.

3. Beneficios fiscales de las Cooperativas de Crédito y Cajas Rurales.

Otra cuestión es la referente a las Cooperativas de Crédito y Cajas Rurales, para las que la Ley 20/1990 prevé beneficios fiscales, entre los cuales se encuentra la exención en la constitución y cancelación de préstamos. En efecto, el artículo 40 de la referida Ley 20/1990 dispone lo siguiente:

«Art. 40. Beneficios fiscales reconocidos.

A las Cooperativas de Crédito a que se refiere el artículo anterior les serán de aplicación los siguientes beneficios fiscales:

(...)

2. Los contemplados en el artículo 33 que les sean aplicables por su naturaleza y actividades, con excepción de los regulados en los apartados 2 y 3 de dicho precepto.».

Conforme al precepto transcrito, las cooperativas de crédito y las cajas rurales tenían la misma exención que el resto de cooperativas protegidas en cuanto a la constitución y cancelación de préstamos. La exención estaba pensada originalmente para estas entidades en su condición de prestatarias. Ahora bien, desde una interpretación literal, con la normativa actual, parece razonable considerar que la exención también les resultará aplicable cuando actúen como prestamistas, pues la Ley se refiere a la constitución de préstamos sin distinguir la posición activa o pasiva de estas entidades (prestamista o prestataria).

En consecuencia, de lo expuesto cabe afirmar que, actualmente, la constitución de préstamos por cooperativas de crédito o por cajas rurales, en su condición de prestamistas –que, como se ha indicado, son los sujetos pasivos de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales– está exenta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del TRLITPAJD. Todo ello sin perjuicio de lo que se indica en el epígrafe siguiente.

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

No obstante lo expuesto en los epígrafes anteriores, debe tenerse en cuenta que el día 16 de marzo se publicó en el BOE la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora

de los contratos de crédito inmobiliario, cuya disposición final segunda preceptúa lo siguiente:

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

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

«Los beneficios fiscales y exenciones subjetivas concedidos por esta u otras leyes en la modalidad de cuota variable de documentos notariales del impuesto sobre actos jurídicos documentados no serán aplicables en las operaciones en las que el sujeto pasivo se determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del Texto Refundido, salvo que se dispusiese expresamente otra cosa.».

Conforme al precepto transcrito –que entrará en vigor a los tres meses de su publicación en el BOE (disposición final decimosexta)–, las exenciones subjetivas concedidas por, entre otras, la Ley 20/1990 van a resultar inaplicables –es decir, van a quedar derogadas–, ya que no cabe entender aplicable la excepción de inaplicación de la regla general, establecida en el último inciso, referente a “que se dispusiese expresamente otra cosa”. Por tanto, a partir de la entrada en vigor de la referida Ley 5/2019, será aplicable la regla de sujeción sin exención de los préstamos con garantía hipotecaria

al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, –de cuyo impuesto serán sujetos pasivos las entidades prestamistas que formalicen el contrato, salvo que alguna Ley (principio de reserva legal) establezca lo contrario. Esta regla de sujeción sin exención también resultará aplicable a las cooperativas de crédito y a las cajas rurales cuando concedan préstamos con garantía hipotecaria a favor de terceros.

Conclusiones

Primera. Con la normativa vigente, la constitución de préstamos con garantía hipotecaria por cooperativas de crédito o cajas rurales está exenta, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del TRLITPAJD.

Segunda. Cuando entre en vigor la mencionada Ley 5/2019, y, en concreto, su disposición final segunda, la exención de la constitución de préstamos con garantía hipotecaria por cooperativas de crédito o cajas rurales quedará derogada, por lo que tales operaciones estarán sujetas sin exención a la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, siendo sujeto pasivo del impuesto la entidad prestamista.

TEMAS FISCALES 29

La difícil valoración de las inmuebles urbanos. Problemas actuales

ROCÍO LASARTE LÓPEZ. *Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla.* 29

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA 43

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 43

- Carga de la prueba de que se ha producido una plusvalía 43
- Nulidad parcial o condicionada 43
- Acreditación del decremento de valor 44
- Acreditación de la prueba que no ha existido incremento de valor 44

TEMAS FISCALES

La difícil valoración de las inmuebles urbanos. Problemas actuales

ROCÍO LASARTE LÓPEZ. Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla.

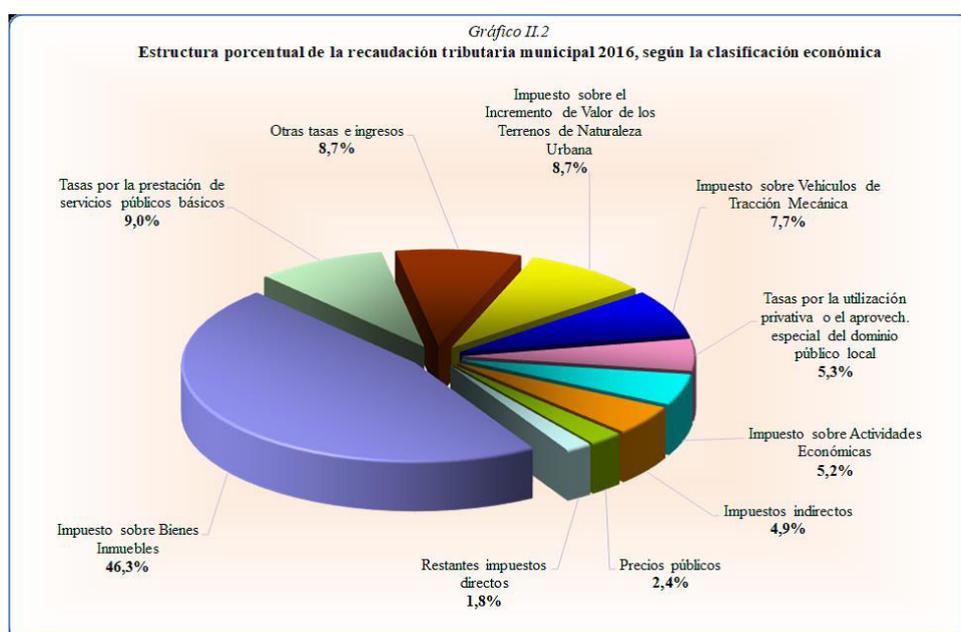
1. El IBI como recursos de la Administración Local

Son muchas las cuestiones prácticas de actualidad en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): la determinación del sujeto pasivo obligado al pago, las exenciones potestativas y su posible consideración como ayudas de Estado, la difícil gestión compartida con el Catastro o incluso su capacidad para mejorar el acceso a una vivienda sancionado en la Constitución Española.

Sin embargo estas cuestiones parecen hoy eclipsadas por el gran número de sentencias que se vienen dictando respecto a otro tributo local, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). En este trabajo queremos centrarnos en una visión de cómo se proyectan en el ámbito del IBI las últimas novedades jurisprudenciales

que afectan al régimen jurídico de los tributos locales. En especial nos planteamos si en el cálculo de este tributo ha de prevalecer en la actualidad la realidad inmobiliaria frente a la descripción catastral de los bienes inmuebles.

El IBI fue establecido por la Ley 39/1988 de 28 de diciembre Reguladora de las Haciendas Locales (LHL), junto con el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Vigente desde el 1 de enero de 1990, es un tributo de carácter directo y exacción municipal, periódico (anual), que recae sobre la titularidad de los bienes inmuebles del término municipal, sean rústicos, urbanos o de características especiales. Tiene una importante función censal de los inmuebles del territorio y, desde el punto de vista recaudatorio, es el tributo más importante de esta Administración y por tanto el que más peso tiene en la estructura financiera de los municipios y provincias.



Fuente: Ministerio de Hacienda. Recaudación y presupuestos de las Entidades locales

Su normativa básica se encuentra en los artículos 60 a 77 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹ (LHL), pero otras normas importantes inciden en este impuesto como el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario² (TRLCI) o las Ordenanzas Fiscales que aprueba cada Ayuntamiento. Recordamos que fue en la modificación realizada por la Ley 51/2002³ donde se mejoró técnicamente la determinación del hecho imponible del IBI, haciendo a estos fines una remisión en bloque al concepto de bienes inmuebles a efectos catastrales⁴ y, al propio tiempo, se produjo la creación de la nueva categoría de bienes inmuebles de características especiales, que se desgajó de la de bienes inmuebles urbanos, regulados hoy en el artículo 8 del TRLCI⁵.

La cuestión más importante que a nuestro juicio se plantea en una posible futura reforma es, tal y como indicó el Informe de Expertos de 2014⁶, el reforzamiento de este tributo a través de una mayor flexibilidad, equidad y generalidad del gravamen. Pero ¿cómo se consigue esto?

Recordamos que el IBI no es el único impuesto sobre los inmuebles, que se ven afectados tanto por otros tributos locales (IIVTNU) como autonómicos (ISD y ITPAJD e IP) y estatales (IRPF).

1 Aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de Marzo.

2 Aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004 de 5 de Marzo y desarrollado en el RD 417/2006 de 7 de Abril.

3 Introdujo reformas en el IBI sobre la que posteriormente ha incidido el TRLRHL, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Uno de los objetivos fundamentales perseguidos con la reforma fue el desarrollo de los principios de autonomía y suficiencia financiera consagrados en la Constitución y en el Título VIII de la Ley 7/1985 Reguladora de las Bases del Régimen Local. La Ley atribuye a los Ayuntamientos un amplio poder de decisión en aspectos específicos de la gestión tributaria del impuesto. La Ordenanza fiscal se configura como piedra angular de la iniciativa municipal, ya que es en este instrumento normativo dónde el Ayuntamiento podrá fijar los tipos impositivos del impuesto, y establecer determinados beneficios fiscales.

4 Tras la sentencia de 30 de mayo de 2014 del Tribunal Supremo en recurso de casación por Interés de la Ley, recurso 2362/2013, la Ley 13/2015, de 24 de junio, entró en vigor la nueva redacción de la Disposición Transitoria séptima del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, referida a los suelos que deben ser considerados no plenamente urbanos y en la actualidad tienen valoración urbana. Este ha sido uno de los casos en que los afectados han tenido que acudir a las diversas gerencias catastrales reclamando revisión de las valoraciones de sus inmuebles. Las oficinas del Catastro se vienen demorando en contestar y cuando finalmente lo hacen mantienen, también unánimemente, que dichos valores catastrales son firmes administrativamente por no haber sido recurridos en el momento de su aprobación/notificación. Por lo que empresas y particulares han tenido que acudir los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, quienes se pronunciarán.

5 Constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble. Y en su apartado 2 se señala que se consideran integrados dentro de estos bienes inmuebles de características especiales los comprendidos en los siguientes grupos: a) los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares; b) las presas, saltos de agua y embalses, incluso su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego; c) las autopistas, carreteras y túneles de peaje, y d) los aeropuertos y puertos comerciales. deben cumplirse, inexcusablemente, dos condiciones: que constituyan un conjunto complejo de carácter unitario, y que estén destinados a los usos antes aludidos. Estos inmuebles han pasado a tener un tratamiento especial tanto en los aspectos catastrales como en los tributarios.

6 Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. Ministerio de Hacienda, 2014.

El hecho imponible consiste en la titularidad de los siguientes derechos sobre los inmuebles: una concesión administrativa, un derecho real de superficie, usufructo o propiedad. Si sobre un mismo inmueble hay constituidos varios de estos derechos, solo está sujeto el primero de ellos por el orden en que los hemos enumerado. El IBI se asienta sobre una magnitud, el valor catastral, que se ha convertido en un elemento transversal del sistema tributario estatal y autonómico, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro inmobiliario (TRLCI).

No hace falta recordar la trascendencia que tiene el valor catastral en nuestro sistema tributario, ya que sirve para determinar la base imponible no sólo de impuestos y tasas municipales locales como el IBI, el IIVTNU (al menos hasta que el legislador decida reformar este impuesto) o la tasa de basuras; sino que también tiene gran incidencia en tributos estatales (IRPF, ITPAJD) o en cuestiones extrafiscales (subvenciones, expropiaciones, etc.).

2. El valor catastral como base imponible del IBI

El valor catastral es un valor administrativo fijado objetivamente para cada bien inmueble con el objeto de determinar la capacidad económica de su titular, a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, y estará integrado por el valor catastral del suelo y el de las construcciones que resulta de la aplicación de los criterios de valoración recogidos en la ponencia de valores del municipio correspondiente. A ese valor catastral se le aplica el tipo impositivo para calcular la cuota íntegra.

Para determinar el valor catastral de un inmueble se considerarán esencialmente los siguientes componentes:

- La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción.
- El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.
- Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.
- Las circunstancias y valores del mercado valor del suelo, valor de la construcción y gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción.

En la actualidad el sistema de valoración catastral se basa en la aprobación de ponencias de valores en períodos mínimos de 5 años, períodos que habitualmente son bastante más amplios. Esta medida se complementa con actualizaciones de los valores catastrales mediante coeficientes lineales aprobados anualmente por las Leyes de Presupuestos

Generales del Estado (LPGE). La combinación de ambos sistemas proporcionaba una cierta estabilidad a los valores catastrales en que se basan los tributos locales, especialmente el IBI, lo que puede considerarse como un aspecto positivo para la gestión del tributo. En este sentido, la voluntad municipal sobre la procedencia de la aprobación de una nueva ponencia se convierte en un elemento fundamental del sistema. Sin embargo, es fácil encontrar un factor de distorsión: la heterogeneidad de estos períodos de renovación de las valoraciones ocasiona una gran diversidad en la antigüedad de las ponencias totales de valores vigentes en los distintos municipios. Además, este mecanismo de renovación en períodos prolongados de los valores catastrales resultantes de las ponencias de valores puede ser compatible con un escenario de estabilidad de los valores de mercado, pero provoca desajustes entre ambos en los momentos de importante crecimiento o descenso de estos últimos. La necesidad de aproximar progresivamente los valores catastrales al valor actual de mercado de los bienes inmuebles, se logra mediante la aprobación, a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año, previa petición del Ayuntamiento correspondiente, de coeficientes de actualización al alza o a la baja de esos valores catastrales. Pero veámoslo despacio.

El valor catastral se encuentra referenciado al mercado, fijándose dicha referencia en el momento de la realización de la correspondiente ponencia de valores. Esta recoge los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y demás elementos precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral, y se ajusta a las directrices dictadas para la coordinación de valores. Los procedimientos de valoración colectiva de carácter general y parcial se inician por tanto con la aprobación de la correspondiente ponencia. Se incoan de oficio o a instancia del Ayuntamiento correspondiente cuando se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes.

Así pues, es importante destacar que los valores catastrales pueden ser modificados tanto por procedimientos de valoración colectiva de carácter general, como por la actualización llevada a cabo en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado mediante el establecimiento de coeficientes.

En casos de valoración colectiva de carácter general es necesario que hayan transcurrido al menos cinco años desde el anterior procedimiento. Los procedimientos de asignación de valores catastrales son muy costosos, se producen en ciclos muy largos, que en ocasiones superan el plazo de diez años recomendado por la Ley, y carecen de la flexibilidad suficiente para adaptarse a las circunstancias cambiantes de los mercados. Por ello, a raíz de las modificaciones del TRLCI por la Ley 16/2012⁷, se dotó de mayor flexibilidad a la

actualización de los valores catastrales al poder hacerse por una Ley General de Presupuestos, como medida de choque a lo que estaba sucediendo en los años 2012 y 2013, pues con la explosión de la burbuja inmobiliaria, se produjo una situación de absoluto desajuste entre los valores catastrales y los de mercado. Mientras que de 2004 en adelante se revisaron las ponencias de más de la mitad de los municipios, en pleno auge del sector inmobiliario, incrementando los valores en función del incremento del precio que resultaba de los estudios de mercado de esos años, la realidad era que los precios de mercado entraron en caída libre. ¿Estamos cerca de volver hoy a la misma situación?

En su día se prefirió optar por adaptar el mecanismo de los coeficientes de actualización, introduciendo en 2013 con carácter excepcional y transitorio una modificación del mismo consistente en actualizar los valores mediante un coeficiente que depende del año de aplicación de la última revisión de la ponencia del municipio (siempre que tenga al menos 5 años de antigüedad), y de que el Ayuntamiento lo solicite. Este mecanismo encierra una desventaja clara para los contribuyentes, que ven como les pueden modificar sustancialmente el valor catastral sin que tengan opción de recurrirlo.

El caso es que, como es habitual en nuestro sistema tributario, las medidas provisionales se convierten en las más longevas, y en concreto ésta, que llegó como un parche provisional hasta que se pudieran revisar las ponencias o cambiar el sistema de valoración, parece que vino para quedarse. La Comisión de Expertos para la reforma del sistema de financiación local aboga en su Informe de 2017 por el establecimiento de un sistema de valoración catastral que permita actualizar periódicamente los valores en función de la evolución real del mercado, partiendo de la información de las transacciones que facilitan las notarías y registros a Catastro.

Pero en la actualidad seguimos con el mismo sistema: el Real Decreto-Ley 27/2018 incluye la aprobación de los coeficientes de actualización de los valores catastrales de inmuebles urbanos para 2019 en los términos del artículo 32.2 del TRLCI, que prevé dicha actualización en determinados supuestos mediante la incorporación de la medida en la LGPE de cada año. Tal como indica la Exposición de motivos «como quiera que la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2019 no va a tener lugar en el calendario ordinario, y dado que se trata de una medida que tiene una repercusión inmediata en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que se devenga el 1 de enero de cada año natural, resulta obligada la utilización de un Real Decreto-Ley para que entre en vigor antes de la finalización del presente ejercicio. De otra forma los Ayuntamientos no podrían no ver cumplidas las previsiones presupuestarias que hubieran realizado contando con dicha actualización si la medida no llega a aprobarse».

También se establece, con efectos exclusivos para el año 2019, la prórroga de los plazos establecidos en el artículo

⁷ Por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

72.6 de la LHL para que los Ayuntamientos cuyos municipios se encuentren incurso en procedimientos de valoración colectiva de carácter general puedan aprobar con mayor holgura un nuevo tipo de gravamen, así como también se establece la prórroga del plazo previsto en el artículo 27.3 del TRLCI para la aprobación y publicación de las ponencias de valores totales.

3. El cálculo del valor catastral

Acabamos de indicar que en la actualidad el sistema de valoración catastral se basa en la aprobación de ponencias de valores en períodos mínimos de 5 años, períodos que habitualmente son bastante más amplios. Esta medida se complementa con actualizaciones de los valores catastrales mediante coeficientes lineales aprobados anualmente por las LPGE.

El procedimiento de valoración colectiva de carácter general es el procedimiento administrativo mediante el que se actualizan simultáneamente los valores catastrales de todos los bienes inmuebles urbanos y de los bienes inmuebles rústicos con construcciones de un municipio, con la finalidad de adecuarlos a los valores de mercado y concordar sus características físicas y jurídicas con la realidad⁸.

Por otro lado, los Ayuntamientos que quieren revisar los valores de los inmuebles en su término municipal deben solicitarlo a la Dirección General del Catastro, dependiente del Ministerio de Hacienda, antes del 31 de mayo del ejercicio anterior a aquel para que se solicita la aplicación de los coeficientes, siempre que hayan transcurrido cinco años desde la anterior valoración. A los diez años pasa a ser obligatorio. La medida tiene una repercusión inmediata en el IBI, que se devenga el 1 de enero de cada año. En virtud del artículo 32.2 TRLCI, corresponde al ministro de Hacienda, mediante Orden Ministerial que se publicará en el BOE con anterioridad al 30 de septiembre de cada ejercicio, la publicación de la relación de municipios concretos en los que resultarán de aplicación los coeficientes que en su caso establezca la LPGE para el ejercicio siguiente.

Tal como calculó en 2014 el informe elaborado por el Comité de Expertos para la reforma fiscal, el periodo de actualización media es de 21 años. Esto hacía que si lo normal es que el valor catastral se situara en torno a la mitad del de mercado, los valores catastrales muy antiguos no recogieran ni el boom de la primera década de los años 2000, ni el estallido de la burbuja inmobiliaria. ¿Qué sucede en el caso de que un

Ayuntamiento esté “inactivo” en esta cuestión? La voluntad municipal sobre la procedencia de la aprobación de una nueva ponencia de valores o para aplicar los coeficientes de la LPGE se convierte en un elemento fundamental del sistema.

No podemos perder de vista en este análisis la realidad práctica que llevó a los cambios legislativos. A partir de 1997, el mercado inmobiliario mostró una clara tendencia al alza, que se confirma e incluso se intensifica en los siguientes ejercicios, no siendo recogido este comportamiento en las cuantías fijadas en los coeficientes de actualización establecidos por las distintas LPGE, que se estabilizan en torno al 2%. Este alejamiento entre los incrementos de los valores de mercado y los que se aplican a los valores catastrales supone, de hecho, una transformación del concepto de los coeficientes de actualización que se convertían así en un sistema ágil para evitar el estancamiento de las bases de los tributos locales, pero sin capacidad para corregir el creciente desfase entre ambos valores. Como consecuencia de todo ello, dichos valores presentan un alejamiento cada vez más acusado de los de mercado⁹.

A partir del año 2007, se produce un nuevo e inusitado contexto en el mercado inmobiliario con una estabilización de los valores, seguida de forma inmediata de un descenso en los mismos. No obstante, las LPGE tampoco recogieron para estos años este nuevo escenario y siguieron incluyendo idénticos coeficientes de incremento del 2% a los fijados para los años anteriores, hasta 2010 en el que presenta una cuantía menor, concretamente del 1%.

Ante este escenario se hizo evidente la necesidad de un mecanismo más ágil y flexible de adaptación y ajuste de los valores catastrales a las nuevas circunstancias que el recogido en la antigua redacción del artículo 32 del TRLCI. Hasta el año 2013, se aplicaba un único coeficiente de actualización al valor catastral de los bienes inmuebles. El mecanismo previsto no daba solución al problema, por este motivo, se tramita la modificación legislativa con objeto de conseguir una valoración catastral más homogénea con respecto al mercado inmobiliario, que esté al servicio de los principios informadores del Catastro. El artículo 16 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, dio nueva redacción al artículo 32 del TRLCI, incorporando un nuevo mecanismo de actualización de valores catastrales de los bienes inmuebles urbanos a petición de los Ayuntamientos, siempre que se hubiera puesto de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores del mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes. El nuevo sistema se aplica desde el 1 de enero de 2014 y permite un mejor ajuste de los valores catastrales. El artículo 32, queda por tanto redactado de la siguiente manera:

⁸ Debe realizarse Cuando las diferencias sustanciales entre los valores catastrales y los valores de mercado sean consecuencia de alguna de las siguientes causas: la aprobación, revisión, modificación o desarrollo del planeamiento urbanístico; la alteración del mercado inmobiliario, que dé lugar a una desviación significativa de la referenciación de los valores catastrales respecto a los valores de mercado; cuando han transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento y, en todo caso, a partir de los diez años desde dicha fecha.

⁹ Precisamente la cuestión de los valores catastrales fue la que obligó a la modificación por la Ley 53/1997, de 27 de noviembre, en la que se estableció una reducción en la base imponible del tributo, con el objetivo de aplazar en el tiempo el impacto derivado de las revisiones catastrales.

“1. Las leyes de presupuestos generales del Estado podrán actualizar los valores catastrales por aplicación de coeficientes, que podrán ser diferentes para cada uno de los grupos de municipios que se establezcan reglamentariamente o para cada clase de inmuebles.

2. Asimismo, las leyes de presupuestos generales podrán actualizar los valores catastrales de los inmuebles urbanos de un mismo municipio por aplicación de coeficientes en función del año de entrada en vigor de la correspondiente ponencia de valores del municipio.

Los Ayuntamientos podrán solicitar la aplicación de los coeficientes previstos en este apartado cuando concurren los siguientes requisitos:

- a. Que hayan transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general.
- b. Que se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, siempre que afecten de modo homogéneo al conjunto de usos, polígonos, áreas o zonas existentes en el municipio.
- c. Que la solicitud se comunique a la Dirección General del Catastro antes del 31 de mayo del ejercicio anterior a aquel para el que se solicita la aplicación de los coeficientes.

Corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas apreciar la concurrencia de los requisitos enumerados en el párrafo anterior, mediante orden ministerial que se publicará en el “Boletín Oficial del Estado” con anterioridad al 30 de septiembre de cada ejercicio, en la que se establecerá la relación de municipios concretos en los que resultarán de aplicación los coeficientes que, en su caso, establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio siguiente.

La aplicación de los coeficientes previstos en este apartado, excluirá la de los coeficientes de actualización a que se refiere el apartado uno de este artículo.”

Estos coeficientes podrán ser de incremento o decremento como consecuencia de la evolución que ha experimentado el mercado inmobiliario desde la aprobación de las ponencias de valores totales. Para solucionar los problemas que se suscitaron en los años de crisis económica, Ley 16/2013, de 29 de octubre¹⁰, consideró preciso dotar de continuidad al incremento del tipo impositivo del IBI para los inmuebles urbanos, en función del año de aprobación de ponencia de valores total vigente en cada municipio. Así, el artículo 8.1 de esta Ley, estableció la prórroga de la referida disposición para los períodos impositivos que se inicien en 2014 y 2015. No obstante, su artículo 8.4.c) establece que esta medida no

será de aplicación en los municipios en los que, en el correspondiente período impositivo, resulten de aplicación los coeficientes de actualización dispuestos en el artículo 32.2 del TRLCI.

Esta disposición permite que los Ayuntamientos puedan optar por solicitar la actualización de los valores catastrales mediante los coeficientes que disponga la LPGE o acogerse al incremento de los tipos impositivos del IBI, lo que se produce de forma automática en caso de no solicitar la aplicación de coeficientes de actualización.

La LHL, artículos 67 y siguientes, prevé diversos mecanismos fiscales que, tras la realización de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, permiten controlar el efecto en el IBI de los nuevos valores catastrales.

En primer lugar, la base liquidable del IBI se calcula aplicando de oficio una reducción decreciente durante diez años. Esta reducción es del 90% del incremento del valor catastral en el primer año de vigencia de la revisión, del 80% en el segundo y así sucesivamente hasta que en el décimo año se alcance una base liquidable igual al valor catastral revisado. Esto significa que, con carácter general, la base liquidable por la que se tributará en el primer año de vigencia de la revisión es igual al valor anterior (sin revisar) más un 10% del incremento de valor experimentado por el inmueble como consecuencia de la revisión.

Por otro lado, los Ayuntamientos, en el marco de su autonomía de gestión, pueden establecer los tipos de gravamen entre un tipo mínimo del 0,4 y un tipo máximo del 1,1. Este tipo puede reducirse hasta en el 0,1 durante los seis años siguientes a la revisión catastral.

Igualmente, la Ley faculta a los Ayuntamientos para aprobar una bonificación que limite el incremento individual de la cuota del IBI resultante de la revisión, de forma tal que este incremento no supere el porcentaje que decida el municipio. El período máximo de duración de esta bonificación es de 3 años.

No debemos olvidar que el valor catastral tiene como límite el valor de mercado, pero no cualquiera, sino el del momento de la revisión de la ponencia. Por todo ello, resulta ineludible para el contribuyente analizar en plazo todas estas circunstancias. De no hacerlo sólo sería posible instar procedimientos extraordinarios de revisión, de gran complejidad técnica, mayor coste e incierto resultado; es decir, o se revisa en su momento o habrá que esperar al menos hasta que dentro de otros años en que se vuelva a revisar la ponencia. Pues bien, como ahora veremos, podemos entender que el Tribunal Supremo acaba de cambiar este planteamiento.

4. ¿El valor catastral, tal como se determina en la actualidad, está cumpliendo su función de medida de la capacidad económica en un impuesto sobre bienes inmuebles?

¹⁰ Por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad, medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

No. Independientemente de que la base imponible se calcule sobre el valor real o sobre el valor catastral, diferencia que se ha pretendido hacer en la jurisprudencia reciente, ¿ha de prevalecer en la liquidación del tributo la realidad inmobiliaria frente a la descripción catastral de los bienes inmuebles?

En primer lugar afirmamos que no está cumpliendo esta función de medición de la capacidad económica derivada de la propiedad del inmueble. El valor catastral se encuentra referenciado al de mercado, situando dicha referencia en el momento de la realización de la correspondiente ponencia de valores, pero el hecho de que las revisiones catastrales no han alcanzado una cadencia temporal suficiente los separa de dicho valor (los procedimientos parecen ser muy costosos, por eso se hacen en ciclos muy largos). Han sido además esas revisiones neutralizadas por la propia evolución del mercado inmobiliario ya que carecen de la flexibilidad suficiente para adaptarse a las circunstancias cambiantes de estos mercados. Están en manos de la decisión de los Ayuntamientos, lo cual origina grandes diferencias entre municipios y con ello problemas de equidad. Este sistema de actualización de valor, en la medida en que no atiende a las circunstancias particulares de cada inmueble ni permite su impugnación, hace si cabe más necesario que los contribuyentes se pregunten si puede existir alguna discrepancia entre la valoración de sus inmuebles y la realidad de los mismos. En caso de discrepancia, cabe la posibilidad de instar un procedimiento de revisión del valor catastral para subsanarla y de este modo, ajustar los valores y claro está la carga fiscal asociada a los mismos, esencialmente el IBI.

A ello se une el hecho de que diversos tributos gravan un mismo bien atendiendo a valoraciones diferentes: unos basados en el valor real y otros en el valor catastral. ¿El valor catastral debe ser un valor estable o variable? Porque precisamente esa es la gran pregunta que hoy día se plantea ante nuestros tribunales de justicia en cuanto al IIVTNU ¿Un impuesto que se separa de los valores reales puede entenderse constitucional? ¿La medida de la capacidad económica del contribuyente puede hacerse mediante el valor catastral? La doctrina ya hace tiempo que reflexiona sobre esta cuestión que ahora ha llegado a al TC¹¹ al plantearse cuestión de constitucionalidad de los artículos 107 y 110.4 LHL desde un triple aspecto:

- Infracción del principio constitucional de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

- Infracción del principio de tutela judicial efectiva del artículo 24 CE: establece una regla objetiva de cuantificación de la base imponible que no puede sustituirse por prueba en contrario.
- Infracción del principio de igualdad del artículo 14 CE.

Se insiste en la necesidad de un nuevo valor de referencia que garantizará la equidad en este tipo de tributos que recaen sobre los inmuebles y evitará las desigualdades en la imposición local y en general en los tributos que gravan el tráfico de bienes. El propio Catastro reconoce que es necesario acometer una reforma de los sistemas de valoración de los inmuebles buscando tanto su simplificación como su flexibilidad. De acuerdo con el Informe de Expertos sobre financiación local de 2017:

«La Comisión aconseja una revisión del método de determinación y valoración de los inmuebles que tenga como referencia el valor de mercado, para las distintas categorías de bienes inmuebles. Este “valor de referencia” serviría, de este modo, para garantizar la equidad en este tipo de tributos y evitar las desigualdades que hoy pueden apreciarse en la imposición local y en los tributos que gravan el tráfico de bienes inmuebles, cuando utilizan, en mayor o menor medida, el valor catastral como elemento de cuantificación de las bases o de la cuota. En este sentido, resulta recomendable la articulación de una Ley General de Valoraciones Patrimoniales.

Si se mantuviera la vigente metodología de determinación del valor catastral se precisaría su actualización recurrente, en períodos de tiempo inferiores a los actuales, y con una mayor transparencia, permitiendo a los contribuyentes una real y efectiva posibilidad de impugnación de aquellos.»

El problema en la actualidad es que si acercamos la nueva valoración para inmuebles al valor de mercado, esto supondrá una subida del IBI. Pero esta idea ya la planteó la Comisión de 2014 al combinar dicha nueva valoración con un descenso de la imposición sobre inmuebles en otros tributos o incluso con otra opción más radical: hacer desaparecer el resto de impuestos que recaen sobre la propiedad inmobiliaria y mantener sólo un IBI anual con cuota muy alta. Se combinaría también con una mayor autonomía a los Ayuntamientos, ampliando la horquilla de tipos impositivos en función del método de determinación de la base imponible que se utilice.

5. Reacción a la situación actual: El valor de referencia

La necesidad de aproximar progresivamente los valores catastrales al valor actual de mercado de los bienes inmuebles supuso incorporación de la posibilidad de aprobar, a través de la LGP de cada año, coeficientes de actualización al alza o a la baja de los valores catastrales, previa petición del Ayuntamiento correspondiente. Sin embargo el propio Catastro reconoce que es necesario acometer una reforma de los sis-

11 Entre los autores que han tratado la cuestión de la inconstitucionalidad queremos aquí dejar constancia de las palabras de CHICO DE LA CAMARA (2013) en tanto advirtió a la hora de estudiar si eran coincidentes el hecho imponible en los tributos estatales y en el IIVTNU: «Esta reflexión resulta de interés para que concluyamos señalando que aunque es cierto que el legislador estatal y el local no han coincidido respecto a la forma de cuantificar la riqueza percibida, deben ser ambos ciertamente muy cuidadosos para no someter a gravamen una riqueza real o potencial, a riesgo que de no hacerlo se estaría gravando una riqueza ficticia o inexistente, lo que sería inconstitucional por alejarse del principio de capacidad económica»

temas de valoración buscando su simplificación y flexibilidad, para conseguir conocer cuál es el valor de mercado de los inmuebles, valor que sea la base de una política tributaria más justa. No es el único. La FEMP en 2008 ya indicó que la aproximación de los valores catastrales a los reales debe hacerse de la forma más suave y pacífica posible, pero debe ser un objetivo de cualquier reforma del impuesto a medio plazo. Valoró positivamente en términos de equidad y autonomía la propuesta de la Dirección General de Catastro sobre el establecimiento de un valor de referencia permanentemente actualizado y susceptible de ser utilizado para que los municipios fijen libremente a partir de él las bases imponibles del IBI.

El desfase entre el valor catastral y el de mercado puede ser muy grande (en especial en aquellos municipios que no hayan revisado los valores catastrales en los últimos años¹²) y difiere de unos municipios a otros. El nuevo valor que el Catastro plantea para los inmuebles se plantea como un “valor de referencia” para tener conocimiento actualizado anualmente del valor de mercado de los inmuebles. Entendido como estimación de su precio de venta en circunstancias normales del mercado, pretende fortalecer la seguridad jurídica en la gestión de los tributos que recaen sobre la propiedad inmobiliaria. Aunque aún se encuentra en estado embrionario, ya que está pendiente de desarrollo reglamentario, su futuro papel como nuevo valor que describe la realidad del inmueble en cada momento hace que debamos detenernos en algunas cuestiones.

¿Es de utilidad este valor como mecanismo de prevención del fraude y referencia para el tráfico jurídico inmobiliario? ¿Se debe utilizar solamente para el desarrollo de políticas públicas que demanden una evaluación de la economía real de los inmuebles?

5.1. ¿Qué impacto tiene el valor de referencia del mercado en la valoración del inmueble?

El valor de referencia del mercado se incorpora en el artículo 3 de la Ley del Catastro mediante su modificación por la LPE de 2018:

“La descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor de referencia de mercado, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero. Cuando los inmuebles estén coordinados con el Registro de

la Propiedad se incorporará dicha circunstancia junto con su código registral.

La certificación catastral descriptiva y gráfica acreditativa de las características indicadas en el apartado anterior y obtenida, preferentemente, por medios telemáticos, se incorporará en los documentos públicos que contengan hechos, actos o negocios susceptibles de generar una incorporación en el Catastro Inmobiliario, así como al Registro de la Propiedad en los supuestos previstos por ley. **Igualmente se incorporará en los procedimientos administrativos como medio de acreditación de la descripción física de los inmuebles”.**

Es un nuevo valor que pretende estar más próximo al valor real de los inmuebles y ayudar a regular las transacciones inmobiliarias evitando fraudes y que resulta del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastadas con otras fuentes de información¹³. El nuevo baremo, que estará disponible tanto para las Administraciones, como para los ciudadanos, es como hemos dicho, competencia de la Dirección General del Catastro, se regula por la nueva disposición final tercera incluida en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y que entró en vigor en junio de 2018, que establece:

«En la forma en la que reglamentariamente se determine, la Dirección General del Catastro estimará de forma objetiva, para cada bien inmueble y a partir de los datos obrantes en el Catastro, su valor de referencia de mercado, entendiendo por tal el resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que disponga.

A estos efectos, elaborará un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor de los productos inmobiliarios representativos en dichos ámbitos, y que se publicará con periodicidad mínima anual, previa resolución, en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.»

El objetivo de su creación es fortalecer la seguridad jurídica y la transparencia y ser una herramienta útil para controlar el fraude y sin duda tendrá impacto en el mercado inmobiliario.

La posición de la Administración Tributaria en cuanto a este nuevo “valor de referencia” se recoge en la Circular 5/4/2018 de 14 de marzo. De acuerdo con la Instrucción se-

¹² Para consultar el último año de revisión catastral, remitimos a los datos publicados por la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, actualizados a 2018 y en los que se puede constatar que un gran número de capitales de provincia han realizado su última revisión catastral hace más de 10 años.

¹³ Recordamos además que en España existen dos registros inmobiliarios distintos, el Catastro y el Registro de la Propiedad y en numerosas ocasiones presentan discrepancias entre ellos por lo que respecta a la identificación de una misma finca registral. La Ley 13/2015, que reformó tanto la Ley Hipotecaria como la Ley del Catastro, introdujo una serie de reformas con la finalidad de coordinar la información de ambos y ofrecer la pertinente protección jurídica, obligó a los propietarios de inmuebles en España a coordinar la identificación de sus inmuebles en el Registro de la Propiedad y el Catastro, siempre que se inmatricule una finca o se realicen operaciones que determinen una reordenación de terrenos como, por ejemplo, agrupaciones, segregaciones, proyectos de planeamiento urbanístico, etc.

gunda de dicha Circular, en tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario correspondiente, el valor de referencia se calculará con arreglo a las normas vigentes para el cálculo de los valores catastrales¹⁴, fijándose anualmente para cada municipio los módulos de valoración que serán de aplicación.

5.2. ¿Se trata de un valor más ajustado a la realidad?

Esa es la intención. Sin embargo, no parece que venga a sustituir al valor catastral ni ser una nueva forma de calcular este, sino un valor que se une a él como complemento, dada su poca flexibilidad para reflejar los cambios en el valor de los inmuebles.

Queda claro que es necesario acometer una reforma de los sistemas de valoración buscando su flexibilidad, para conseguir una imagen más cercana al valor de mercado, que sirva como índice válido de capacidad contributiva.

El ambicioso objetivo que se ha marcado con el “valor de referencia” es permitir tener un conocimiento cabal y actualizado anualmente del valor de mercado de todos los inmuebles. Como hemos indicado, el valor así obtenido, estará disponible para las distintas Administraciones tributarias como elemento que les permita realizar las comprobaciones de valores en la gestión de los diferentes tributos de su competencia, de acuerdo con los procedimientos previstos en la Ley General Tributaria. Estas comprobaciones de valores son una de las principales “batallas” entre Administración y contribuyentes en sede judicial.

A partir de los resultados del informe anual del mercado inmobiliario, será posible determinar el valor de referencia de mercado de cada inmueble, entendido como estimación de su precio de venta en condiciones normales de mercado, con plena solvencia técnica y determinada con criterios homogéneos en todo el territorio común. Como característica de tipo económico, el valor de referencia de mercado tiene vocación de ser la descripción de la realidad en cada momento, pero su determinación también está llamada a contribuir a la prevención del fraude, al configurar un posible mecanismo de referencia para el tráfico jurídico inmobiliario y para el desarrollo de las competencias públicas que demanden una evaluación económica real y actualizada de los inmuebles, desde las estrictamente tributarias, hasta otras de orden social y económico, como las de subvenciones¹⁵.

14 Prevista en el Real Decreto 1020/1993 de 25 de junio por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. A ello se le unen los criterios previstos en el anexo III de la Circular 5/4/2018.

15 Por lo tanto, los objetivos perseguidos con todas estas actuaciones son, esencialmente: disponer de una referencia orientativa del valor de mercado para la gestión de todos los tributos en los que se requiera la valoración de inmuebles; reducir los costes en la determinación de valores para el conjunto de Administraciones públicas que requieren la determinación de un valor para los inmuebles; fortalecer la seguridad jurídica en la gestión de tributos inmobiliarios, tanto para la Administración como para el contribuyente; disponer de un valor de contraste a los efectos de su consideración en las transacciones inmobiliarias que contribuya a evitar operaciones fraudulentas.

Dotará de más transparencia a los procedimientos de estudio del mercado inmobiliario que son la base previa para la posterior elaboración de una ponencia de valores.

Esta información será útil tanto para los contribuyentes como para la Administración. Al ser anual, ayudará a los Ayuntamientos a detectar cuándo los valores de mercado se distancian de los valores catastrales a fin de que puedan motivar la redacción de una nueva ponencia de valores del municipio, lo cual puede tener seguramente como resultado una mayor recaudación por el IBI. Por su parte el contribuyente podrá alegar dicho valor en los procedimientos de comprobación, en tanto hemos visto que la nueva descripción catastral de los inmuebles se incorpora en los procedimientos administrativos como medio de prueba de la descripción física de estos.

Ahora bien, no debemos olvidar que en el sector inmobiliario (al menos en la actualidad) el valor de mercado es difícil de calcular, no es un valor preciso por la dificultad de tenerlo actualizado. Esta es razón para utilizar criterios administrativos que se alejaban de dicho valor.

5.3. ¿Pero realmente no afecta a un tributo como el IBI?

Para que el valor catastral siga siendo índice válido de la capacidad contributiva, debe estar actualizado y referenciado al mercado. En general siempre ha estado por debajo de los precios del mercado (salvo en los tiempos impensables de la crisis en que los precios cayeron).

En lo que respecta al IBI, recordamos que toma el valor catastral como base imponible para fijar la cuota tributaria, tal y como dispone la LHL. Es cierto que el cambio introducido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 no altera esta situación: para que se produzca cualquier subida o bajada del impuesto es necesario que el Ayuntamiento inste la redacción de una nueva ponencia de valores, solicite la aplicación de los coeficientes de actualización correspondientes o dicte una subida del tipo impositivo, dentro de los límites. Pese a que hay quien afirma que este nuevo valor de referencia no tiene relación alguna con el IBI (entre ellos la propia Administración Tributaria), ya que no se debe confundir con el valor catastral, que no se altera, nosotros ponemos en duda esta cuestión. Cualquier reforma del IBI debe contemplar en la actualidad múltiples aspectos, siendo la aproximación de los valores catastrales a los reales uno de ellos. Aunque el impacto de este nuevo valor en los impuestos referenciados al valor de mercado va a tener una gran transcendencia, si el objetivo es conseguir un nuevo modelo de valoración de los inmuebles, va a afectar a todos los tributos que utilizan la propiedad como indicador de la capacidad económica. Así, parece claro que el nuevo valor tiene incidencia en la tributación en el IBI y el IIVTNU¹⁶.

16 Ahora bien, si esto es así, va a tener importantes consecuencias en los recibos del IBI. Habrá que coordinarlo con otras rebajas fiscales o incluso desaparición de la tributación de inmuebles en otros tributos.

La ventaja que se consigue con la incorporación de un valor de mercado de referencia emitido con periodicidad anual es que será más fácil y rápido detectar las posibles diferencias entre los valores catastrales y los valores de mercado. Esto será beneficioso para el contribuyente, ya que podrá beneficiarse de esta información que puede ser una útil herramienta para impugnar los valores catastrales y si los valores de mercado se encuentran por encima de los catastrales, podrá motivadamente pedir a su Ayuntamiento que inste la elaboración de una nueva ponencia a fin de corregir estos últimos a la baja. Pero a la larga tenemos también claro que provocará subidas en el valor catastral, ajustando al alza las nuevas revisiones catastrales y ponencias de valores, lo que provocará un aumento de los impuestos que utilizan el valor catastral como base para su cálculo. No podemos olvidar que también son los Ayuntamientos los competentes para “atemperar” el IBI en situaciones injustas y de evidente desequilibrio tributario: pueden modificar los tipos reducciones en la base imponible bonificaciones y exenciones con el fin de disminuir el impacto fiscal de las nuevas valoraciones.

6. La reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre el método de valoración de los inmuebles: La comprobación tributaria del valor de los inmuebles no admite la estimación por referencia al valor catastral

No debemos olvidar que el Tribunal Supremo ha tumbado recientemente el método del cálculo del valor de los inmuebles a efectos fiscales cuando la Administración tributaria realiza una comprobación del valor declarado por un contribuyente. La revolucionaria sentencia de 23 de mayo de 2018 del TS, en recurso de casación, en el que se remueven los cimientos de la comprobación de valores ¿tiene efectos en el IBI?

Como de todos es conocido a día de hoy, la Sala tercera de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo ha establecido¹⁷ que el método de comprobación del valor real

de inmuebles, a los efectos del cálculo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, previsto en el art 57.1, b) de la Ley General Tributaria, consistente en multiplicar el valor catastral por un coeficiente, no es idóneo ni adecuado, salvo que se complemente con una comprobación directa por parte de la Administración del inmueble concreto sometido a valoración.

El Supremo establece como doctrina que dicho método de comprobación no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a valoración. Añade que la aplicación de ese método de comprobación «no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no», así como que «la aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral». Por lo tanto, el acto administrativo de determinación del valor real del inmueble por el que se corrige el valor declarado por el interesado debe ser singularizado, motivado y fruto del examen del inmueble. Se le exige así la necesidad de motivación tanto del valor aplicado como del medio elegido para su comprobación. Hasta ahora mediante este método de comprobación, la Administración se limitaba a comunicar al contribuyente la referencia catastral del inmueble, su valor catastral, el coeficiente aplicado y la normativa en la que se basa la liquidación.

Además, deja claro a quién corresponde la carga de la prueba en este terreno: el interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia. Es ella la que debe explicar/justificar porque no acepta el valor declarado¹⁸. Hasta ahora sólo quedaba claro que la elección de este método de valoración no vinculaba al contribuyente, pero este no podía recurrir contra dicha elección, sino únicamente probar que el coeficiente utilizado

¹⁷ A pesar de que en 2017 el TS dictó algunas sentencias en las que daba vía libre a la Administración para comprobar el valor real de un inmueble utilizando el método de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral (sentencia de 23 de Enero de 2018; sentencias de 6 de abril 639/2017 y 640/2017), a lo largo de 2018 ha dictado varias sentencias en las que cambia de criterio (entre otras, sentencias 842/2018 y 843/2018, ambas de 23 de Mayo; sentencias 942/2018 y 943/2018 de 5 de junio). En ellas el TS ha examinado los recursos de la Junta de Castilla-La Mancha que pretendían elevar el valor declarado por cuatro contribuyentes, para liquidar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, de las viviendas que adquirieron en el año 2012 a la inmobiliaria del Banco Santander en Seseña (Toledo). Los cuatro ciudadanos declararon como valor el precio declarado en la escritura por la compra, que oscilaba entre los 65.000 y los 82.000 euros, pero la Consejería de Hacienda elevó el valor a entre 120.000 y 130.000 euros, aplicando la comprobación señalada en el artículo 57.1.b de la Ley General Tributaria, es decir, multiplicando el valor catastral por el coeficiente del municipio establecido en una orden de la comunidad autónoma, subiéndoles de ese modo el importe del impuesto. El TSJ de Castilla-La Mancha, en sentencias ahora confirmadas por el Supremo, dio la razón a los contribuyentes en contra de la Hacienda autonómica.

¹⁸ Por ejemplo que el precio declarado no se corresponde con el satisfecho; o que el valor declarado como precio de compraventa es el efectivamente abonado, pero no se corresponde con el valor real del inmueble, correspondiendo a la Administración la prueba de esa falta de concordancia, sin que parezca ser suficiente que la fundamentación de la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes. Nada impediría deducir de un ingreso que trajera su causa en una comprobación aplicando coeficientes por valor catastral la responsabilidad patrimonial de la Administración si el ingreso supusiera un daño suficientemente cualificado. En este sentido GARCÍA NOVOA (2018).

por la Administración y el valor final no se correspondía con el valor real del bien.

Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo establecido sobre la carga de la prueba que recae en la Administración. Confirma el TS que el sujeto puede actuar frente a la valoración administrativa no sólo mediante la tasación pericial contradictoria, a la que no está obligado a acudir, sino impugnando directamente la liquidación. Así, dispone la sentencia que el interesado puede oponerse tanto frente al acto de la valoración del bien por Administración basado en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, o contra la liquidación derivada de aquel, pudiéndose valerse de cualquier medio admisible en derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la vía impugnatoria previa.

Tal ha sido la repercusión de esta nueva doctrina del TS que en el Anteproyecto de Ley de medidas prevención y lucha contra el fraude fiscal¹⁹, se modifica la base imponible tanto en el ITPAJD como en el ISD, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara con el valor normal del mercado. Se establece que para los bienes inmuebles, salvo prueba en contrario, la base imponible de dichos impuestos se presumirá que es el valor de referencia publicado por el Catastro.

Consideramos que las últimas afirmaciones pueden perfectamente trasladarse a impuestos como el IBI. Sin embargo no debemos directamente desdeñar la existencia de un medio de cálculo y comprobación en este impuesto, que puede ser útil en determinadas circunstancias y dar seguridad jurídica en momentos de “vaivenes” del mercado inmobiliario como los que vivimos en la actualidad.

La sentencia tiene un voto particular en el que se comparte el fallo de desestimar los recursos en el caso concreto, pero defiende en general que el uso de un sistema de coeficientes puede ser un instrumento eficaz y acorde al principio de seguridad jurídica, teniendo el contribuyente la posibilidad de hacer valer ante la Administración los datos singularizados del concreto bien inmueble que es objeto de comprobación.

¿Nos vamos a encontrar con que en los impuestos en que la base imponible viene determinada por el valor real no es idóneo como único método de comprobación la estimación por referencia a los valores catastrales, salvo que el método se complementa con una actividad comprobadora en el inmueble, y en cambio en el IBI no hace falta dicha actividad comprobadora “extra”?

¹⁹ De transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias.

Si la respuesta a esta cuestión es afirmativa nos encontramos en una situación en la que un inmueble tiene un valor distinto para cada tributo ¿Qué sentido tiene esto? El único sentido que puede tener es que desde el punto de vista de la seguridad jurídica se liquida un impuesto sobre la propiedad del inmueble anualmente sobre un valor más o menos estable, pero sólo sería admisible con el complemento de la posibilidad de discutir dicho valor, al igual que se ha establecido para el IIVTNU.

Ya hemos indicado anteriormente cómo se calculan y aprueban los coeficientes que se aplican en el IBI. El contribuyente recibe un documento con la valoración con explicaciones técnicas complejas con el coeficiente que le corresponde y que el valor catastral de su inmueble se multiplicará por ese coeficiente. El momento en que se produce la notificación nos marcará el plazo del que disponemos para analizarla y, en su caso plantear un recurso. Pero en la práctica, pocos contribuyentes se ocupan de comprobar la valoración del inmueble en dicho momento y, si se ocupan, los procedimientos son tan complicados de entender que probablemente desista.

¿Se puede considerar esto indefensión? ¿Podemos considerar que hay en este impuesto una especie de configuración objetiva del valor real que no admite reducción o discusión?

Nos hacíamos estas preguntas cuando de nuevo el Tribunal Supremo se ha pronunciado al respecto en una importante sentencia, esta vez sí, relativa al IBI. La sentencia 579/2019 de 19 de febrero de 2019, pronunciada en recurso de casación nº128/2016.

7. ¿Una nueva fórmula para impugnar el valor catastral del inmueble?

Hemos señalado la trascendencia que tiene el valor catastral en nuestro sistema tributario, ya que sirve para determinar la base imponible no sólo de impuestos y tasas municipales locales como el IBI, el IIVTNU o la tasa de basuras; sino que también tiene gran incidencia en tributos estatales (IRPF, ITPAJD) o en cuestiones extrafiscales (subvenciones, expropiaciones, etc.). Es habitual detectar errores en las valoraciones ya que se trata de un procedimiento de valoración masiva y, en muchos casos, Catastro no dispone de información precisa de los inmuebles en relación a usos, estado de conservación, reformas, distribución, etc. De no impugnar en el plazo de un mes desde la notificación los nuevos valores, éstos quedarán firmes, y sus posibles errores nos acompañarán durante muchos años.

Asimismo no debemos olvidar que el valor catastral tiene como límite el valor de mercado, pero no cualquiera, sino el del momento de la revisión de la ponencia. Por todo ello resulta indispensable analizar en plazo todas estas circunstancias, pues de no hacerlo sólo sería posible instar procedimientos extraordinarios de revisión, de gran complejidad técnica, mayor coste e incierto resultado.

La impugnación de valores catastrales tuvo una especial relevancia a principio de esta década pues se conjugaron una serie de circunstancias que provocaron un elevado incremento de la litigiosidad. Entre 2005 y 2013 se revisaron las ponencias de más de 3.000 municipios. Estas revisiones presentaban gran complicación por el hecho de que se partía de estudios de mercado realizados en época del "boom inmobiliario", con unos incrementos de valor exponenciales que, en el momento en el que se iban a aplicar se encontraban con que el valor de mercado había caído también de manera exponencial. Asimismo, los tribunales (en especial el TSJ de la Comunidad Valenciana) anulaban ponencias enteras a través de la impugnación indirecta instada por los titulares de los inmuebles, en recursos planteados contra las nuevas valoraciones, al considerar que en las ponencias no se justificaban esos incrementos exponenciales de valor.

¿Es posible impugnar la ponencia de valores cuando se notifica una nueva valoración catastral? ¿Es posible impugnar dicho valor e incluso la propia ponencia de valores con motivo del recurso planteado contra la liquidación del IBI?

Si bien es cierto que algún Tribunal Superior de Justicia como el de la Comunidad Valenciana ha resuelto considerando posible el atacar indirectamente las ponencias de valores no sólo cuando se notifica una nueva valoración sino con motivo de la notificación del IBI o de la plusvalía municipal, también lo es que no es un tema pacífico.

El TS ha analizado la posibilidad de cuestionar los estudios de mercado de las ponencias y los valores catastrales. En los últimos tiempos afirmó la improcedencia de la impugnación indirecta de las ponencias²⁰. Hasta hace poco, entre otras, en su Sentencia de 11 de julio de 2013 consideraba que la naturaleza jurídica de las ponencias de valores es la de actos administrativos y no de disposiciones generales y, por tanto, adquieren firmeza si no son recurridas en el plazo de un mes desde su publicación en el Boletín Oficial. El Tribunal añadía que su impugnación posterior sólo era posible a través de un procedimiento especial de revisión de nulidad de pleno derecho. En este mismo sentido se había pronunciado también el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 12 de junio de 2014, al establecer que para la impugnación de los criterios para la determinación del valor catastral resultaba imprescindible la impugnación simultánea de la ponencia de valores de la cual deriva. Ello reducía, por

tanto, la posibilidad de impugnar la valoración catastral a meras calificaciones y operaciones aritméticas. Sin embargo el TS en la sentencia de 25 de abril de 2016 cambia de nuevo de criterio admitiendo la impugnación indirecta de las ponencias de valores en el momento de concretarse la asignación individual de valores, si bien limitando esta posibilidad a la aplicación concreta de la ponencia al bien objeto de valoración individualizada. Al hilo de esta postura jurisprudencial, el TEAC ha cambiado de criterio en su Resolución de 14 de septiembre de 2017²¹ y permite la impugnación indirecta de la ponencia, si bien limitando sus efectos al bien concreto objeto de valoración. Por tanto, parece que, de nuevo, la jurisprudencia actual va en la línea de permitir la impugnación indirecta de la ponencia de valores cuando se notifica una nueva valoración catastral.

Ahora bien, es muy habitual que sólo se repare en lo elevado que es el valor catastral de un inmueble cuando se notifica la liquidación del IBI o de la plusvalía municipal.

Si se hace ahora en 2019 la revisión de dicho valor con el nuevo boom inmobiliario, probablemente la nueva ponencia supone un incremento medio de los valores catastrales respecto a la ponencia anterior aprobada, si bien este incremento es desigual y dependerá de la zona de valor del municipio donde se ubique el inmueble y su uso. Como hemos dicho, la ventaja que se consigue con la incorporación de un valor de mercado de referencia emitido con periodicidad anual por Catastro es que será más fácil y rápido detectar las posibles diferencias entre los valores catastrales y los valores de mercado. Tengo claro que este sistema provocará a la larga subidas del valor catastral, y con ello el aumento de la cuota de los impuestos que lo utilizan como base para su cálculo. El incremento en la factura del IBI será progresivo, incrementándose un 10% más cada año durante los próximos 10. Por lo que no debemos fijarnos en la cuota del IBI que pagaremos en 2018 (será muy similar a la de 2017), sino en la subida total del valor catastral. Sin embargo no podemos negar que quizás estos cambios serán beneficiosos para el contribuyente, que podrá beneficiarse de esta información como útil herramienta para impugnar los valores catastrales.

El TS se ha pronunciado en este punto recientemente, en el recurso de casación contencioso-administrativo admitido a trámite en 2017, en el que se aborda precisamente la posibilidad de impugnar la valoración catastral a través de la impugnación de la liquidación del IBI²². La cuestión que pre-

20 En la sentencia de 31 octubre 2006 dispuso: «No procede declarar la nulidad de pleno derecho, o anular, actos administrativos municipales de liquidación de IBI que traigan causa de actos de fijación individualizada del correspondiente valor catastral, emitidos por la Administración catastral competente, que hayan de considerarse firmes en vía administrativa o judicial, en fecha anterior a la firmeza de una sentencia que anule la previa Ponencia de Valores Catastrales del municipio. Asimismo, que no procede declarar la nulidad de pleno derecho, o anular, actos administrativos municipales de liquidación del IBI que traigan causa de actos de fijación individualizada del correspondiente valor catastral competente, si previamente no se ha declarado formalmente la nulidad o anulado estos últimos, previa su oportuna impugnación a través de los procedimientos administrativos que procedan y, en su caso, por el órgano jurisdiccional competente al efecto».

21 Y recoge el criterio de una sentencia de la Audiencia Nacional de 17 abril de 2017 (recurso nº 390/2015).

22 Recurso de casación RCA/128/2016, preparado por el Ayuntamiento de Badajoz contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2016 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Badajoz, en el procedimiento abreviado 134/2016. Identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 65 y 77, apartados 1 y 5, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y el artículo 4 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

senta interés casacional es la interpretación de los artículos 65 y 77.1 y 5 del Real Decreto Legislativo 2/2004 (LHL) y 4 del Real Decreto Legislativo 1/2004. Consiste en determinar si, con ocasión de la impugnación de liquidaciones del IBI y para obtener su anulación, el sujeto pasivo puede discutir la calificación (y la consiguiente valoración) catastral de su inmueble cuando no lo hizo (o haciéndolo dejó que alcanzara firmeza) al tiempo en que le fue notificado individualmente el valor catastral del bien inmueble sujeto a tributación por dicho impuesto.

Plantea por tanto la necesidad de permitir a los ciudadanos, a través de la impugnación del valor catastral de un inmueble, analizar y cuestionar los estudios de mercado que sirvieron como base para la aprobación de las Ponencias de Valores de los Municipios. Tanto Catastro, como los Tribunales Económico-Administrativos y la propia Audiencia Nacional, consideraban que dichos estudios son documentos de carácter previo que no han de formar parte del expediente, siendo suficiente incorporar un documento resumen con las conclusiones del mismo. Este recurso va a marcar, sin duda, un antes y un después en la impugnación de los valores catastrales.

El diseño competencial que el legislador ha dispuesto es el de competencia compartida entre la Administración del Estado y los Ayuntamientos, produciéndose en uno y otro ámbito competencial actos distintos. Conforme a este diseño cuando se recurre la liquidación del IBI o de IIVTNU, habiendo alcanzado la valoración catastral firmeza y resultando inatacable ya, por no haberse recurrido ni la ponencia de valores ni la notificación individualizada del valor catastral del inmueble, resulta improcedente fundar la impugnación en la incorrección de la valoración catastral. Ahora bien siendo esta la regla general, indica el Tribunal, sin embargo se dan situaciones excepcionales que van a permitir que ceda esta regla ante principios superiores que deben, en determinadas situaciones, prevalecer frente al principio de seguridad jurídica. Y se indican como principios superiores el principio de legalidad, el principio de capacidad económica y el principio de buena administración, enunciando este último como implícito en artículos 93 y 103 CE y positivizado en el artículo 3 la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público. Impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y obliga a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto. De esta forma no se puede mantener que tenga amparo jurídico, indica el Tribunal:

«El que se pueda seguir girando los recibos por IBI o no anular los ya girados, en su caso, bajo la excusa de la incompetencia del Ayuntamiento para fijar los valores catastrales.

Ante un sistema impugnatorio complejo y potencialmente creador de disfunciones, cuando se producen estas situaciones, como las que nos ocupa, u otras parecidas o análogas, frente a una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales (artículo 103.1 CE), no es admisible jurídicamente que la misma permanezca inactiva dando lugar a un enriquecimiento injusto prohibido o a obligar a los administrados, ciudadanos de un Estado de Derecho, a transitar por largos y costosos procedimientos para a la postre obtener lo que desde un inicio se sabía que le correspondía o, lo que es peor, esperando que el mero transcurso del tiempo convierta en inatacable situaciones a todas luces jurídicamente injustas; lo cual mal se compadece con un sistema tributario basado en el principio superior de Justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno.»

La sentencia del TS 579/2019 no puede ser, a nuestro juicio, más satisfactoria, en el sentido de que determina que dichos artículos no se oponen ni obstan a que recurriéndose liquidaciones por IBI y para obtener su anulación, en supuestos en los que concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas, el sujeto pasivo pueda discutir el valor catastral del inmueble, base imponible del impuesto, aun existiendo la valoración catastral firme en vía administrativa.

8. Conclusiones

Nuestra principal conclusión es que quedan aún muchas preguntas abiertas en la materia y que probablemente deban contemplarse en una futura reforma del IBI. ¿Se regula el valor catastral y su procedimiento de cálculo de una fórmula adecuada para identificar correctamente la capacidad económica del contribuyente en la actualidad? ¿Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, el valor aplicable para liquidar anualmente el IBI debe ser un valor estable o variable? ¿Tiene sentido que un inmueble tenga un valor distinto para cada tributo?

Parece que conviene más que se liquide el IBI de acuerdo con un valor objetivo que de acuerdo con los precios del mercado del inmueble. La respuesta a este punto es en principio clara: si vinculamos el tributo al valor de mercado la subida del recibo es inevitable. El problema entonces puede aparecer desde el punto de vista de los principios de generalidad e igualdad contenidos en el art.31.1 CE, por las diferencias que puede haber de un municipio a otro. En virtud del principio de autonomía financiera, se ha dotado a los Entes Locales de un amplio margen para singularizar el tributo en cada término municipal, de forma que puede ser muy distinta la cantidad a pagar dentro del propio territorio español.

Aplicar en el IBI, que utiliza la propiedad de un inmueble como indicador de la capacidad económica, un valor más cercano al de mercado no sería una solución desdeñable si se combina con la desaparición de la tributación de los inmuebles en otros impuestos. En el último informe sobre España de la Comisión Europea, en el apartado relativo a Hacienda Pública y fiscalidad²³, se afirma que nuestro país aplica un nivel relativamente bajo de impuestos recurrentes en el ámbito de la fiscalidad de la propiedad inmobiliaria, pero se reconoce que los ingresos derivados de la imposición inmobiliaria en España están ligeramente por encima de la media de la UE y los impuestos que gravan las transacciones superan la media de la UE (1,6% frente al 1% del PIB). Considera que los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria son de los menos perjudiciales para el crecimiento y son preferibles a los impuestos sobre las transacciones ya que permiten una asignación más eficiente de los activos y una mayor movilidad laboral.

En cuanto a si la actual polémica sobre los medios y métodos de comprobación de valores utilizados hasta ahora por la Administración tributaria para valorar los inmuebles se proyecta de algún modo en el IBI, al no ser este un impuesto que se liquida de acuerdo con el “valor real”, también hay mucho que decir en una futura reforma. El hecho de que se liquide con datos objetivos ¿impide la posibilidad del contribuyente de hacer valer datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble que supongan una valoración distinta a efectos del IBI? Pues si aplicamos la doctrina del TC y la reciente doctrina del TS, queda claro que no.

Compartimos las valoraciones del voto particular contenido en la sentencia 1051/2018 del TS que formula el magistrado Maurandi Guillén, que son extrapolables a la cuestión que nos ocupa:

«...datos como la localización, circunstancias urbanísticas, valores de mercado y otros similares, que han sido ponderados en la valoración catastral, por lo que no puede considerarse anómalo o irregular que se parta de esa valoración y en función del concreto contexto económico en el que se desenvuelve la vida de un municipio se establezca un coeficiente que establezca el correcto resultado de la valoración catastral. Un coeficiente, ha de añadirse, que habrá de ser debidamente justificado por la Administración en la decisión que lo establezca.

Y tales notas no son incompatibles con que determinados inmuebles presenten singularidades que deprecien ese valor común inicial (por ejemplo su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa, su proximidad a establecimientos que desarrollen una actividad peligrosa)».

La fuerte crisis inmobiliaria, con desplome de precios de muchos inmuebles, ha evidenciado situaciones insólitas: los valores catastrales han llegado a ser más elevados que los

precios de mercado. Lo que queda claro a lo largo de estos años es que la poca flexibilidad de este valor para reflejar los cambios, se actualizan conforme a las ponencias de valores cada diez años y mediante unos coeficientes aprobados en la Ley de Presupuestos, hace que los valores catastrales sean muy diferentes a los de mercado. Con lo cual el problema, al igual que en el caso del IIVTNU, se desplaza a que con anterioridad a que sea dictado el acto final de comprobación y liquidación se ofrezca al interesado la posibilidad de hacer valer las singularidades del inmueble y discutir los valores catastrales.

El establecimiento de un sistema de valoración catastral que permita actualizar periódicamente los valores en función de la evolución real del mercado, partiendo de la información de las transacciones que facilitan los notarios y registros a Catastro probablemente suponga una subida del IBI. Pero quizás permitiría tener unos valores más objetivos, individualizados y cercanos al mercado que con la aplicación de unos coeficientes genéricos que dependen esencialmente de la voluntad de los Ayuntamientos de aplicarlos, de revisar su ponencia o de no hacer nada al respecto. Lo que sin duda hace el sistema poco equitativo. La ventaja que se consigue con la incorporación de un valor de mercado de referencia emitido con periodicidad anual es que será más fácil y rápido detectar las posibles diferencias entre los valores catastrales y los valores de mercado. El contribuyente podrá beneficiarse del acceso a esta información y el valor de referencia del mercado será una herramienta más para impugnar los valores catastrales. Por último, como ha dicho el TS, en línea con las propuestas de reforma que desde diversos estamentos se vienen haciendo, el sistema general que distribuye la competencia entre gestión catastral y gestión tributaria debe reinterpretarse y pulir su rigidez para que en sede de gestión tributaria y en su impugnación judicial pueda el contribuyente solicitar la conformidad jurídica del valor catastral como base imponible del IBI, aun cuando no fuera impugnada en su momento.

²³ Documento SWD (2018) 207 final.

BIBLIOGRAFÍA:

- » ALCÁZAR MONTERO, R. (2016). Modificación del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Nuevo criterio para la valoración del suelo urbanizable. *Revista CT Catastro*, nº 86.
- » CALVO VÉRGEZ, J. (2016). Resumen de gestión tributaria versus gestión catastral en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. *Tributos Locales*, nº 124.
- » CHECA GONZALEZ, C. (2005). Las últimas reformas sobre el IBI y en materia catastral. *Cuadernos de Derecho Local*, nº 8, pp. 84-96.
- » CHICO DE LA CAMARA, P. (2013). Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica. *Revista Tributos Locales*, nº 111.
- » CIRCULAR 05.04/2018/P, de 14 de Marzo, sobre informe anual del mercado inmobiliario urbano. Secretaría de Estado de Hacienda.
- » COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REVISIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN LOCAL (2017). Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local. Ministerio de Hacienda.
- » DE LA PEÑA AMORÓS, M. (2014). Reflexiones en torno al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En M. M. de la Peña Amorós (coord.) *La financiación de las entidades Locales en tiempos de crisis*. Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 453-478.
- » FERNANDEZ JUNQUERA, M. (2015). Divergencias jurisprudenciales relativas el recargo sobre determinadas viviendas en el IBI. *Revista Tributos Locales*, nº 120.
- » GARCÍA FERNÁNDEZ, A. (2019). Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, nº 430, pp. 111-134.
- » GARCÍA NOVOA, C. (2018). A propósito de la sentencia del TS de Tribunal Supremo. *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*. Recuperado de: www.Politicafiscal.es
- » INFORME DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. Ministerio de Hacienda, 2014.
- » MANZANO SILVA, E. (2018). Regulación actual y perspectivas de reforma del Impuesto sobre bienes inmuebles. *Revista Tributos Locales*, nº extra 4, pp. 21-46.
- » REAF. CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS (2018). Panorama de la fiscalidad local.
- » SANCHEZ GARCÍA, N. (2018). Cuestiones prácticas de actualidad en el IBI. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, nº 428.
- » SUAREZ PANDIELO, J. (coord.) (2008). *La financiación Local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*. FEMP.
- » TEIXIDOR MARTINEZ, N. (2017). El valor catastral rectificado debe constituir la base imponible del IIVTNU. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, nº 416, pp. 138-146.
- » TEIXIDOR MARTINEZ, N. (2018). La comprobación del valor mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no refleja, en el ITP, el valor real del inmueble. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, nº 427, pp. 156-162.

TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

CARGA DE LA PRUEBA DE QUE SE HA PRODUCIDO UNA PLUSVALÍA

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2019

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

La carga de acreditar la inexistencia de un aumento real del valor en la fecha del devengo del IIVTNU debe mantenerse en la forma que prevé la legislación de haciendas locales en el sentido de que estamos ante una ficción legal que ha dejado de considerarse una presunción iuris et de iure para ser entendida como presunción iuris tantum, con la consiguiente posibilidad de desvirtuarse por parte de quien alega la inexistencia de incremento de valor entre el momento del devengo y la transmisión anterior del bien. Que es el sujeto pasivo del impuesto quien tiene el onus probandi de la inexistencia de plusvalía es una conclusión a la que también llegó el Tribunal Constitucional en la sentencia 59/2017, y esta misma Sección en sus sentencias de 9 de julio de 2018 y de 17 de julio de 2018, si bien en aquellas ocasiones soslayando la explicación exhaustiva de esta solución. A mayor abundamiento, permite fundamentar asimismo que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido el denominado principio de disponibilidad o mayor facilidad de la prueba recogido en el artículo 217.7 LEC.

NULIDAD PARCIAL O CONDICIONADA

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 y 12 de febrero de 2019

El Tribunal Constitución dejó claro que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Con lo que parece estar haciendo una declaración parcial de inconstitucionalidad, en tanto que recalca asimismo que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual, sino que lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, por lo que puede pensarse que en los casos en los que se acredite un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, al menos los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL resultan aplicables por los órganos de la Administración o de la jurisdicción contencioso administrativa. Y, por otro lado, sin embargo, el Tribunal Constitucional también indica que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa. Aunque, a renglón seguido, precisa que lo que en realidad corresponde al legislador mediante las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto es arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Para algunos Tribunales Superiores de Justicia: los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL son radicalmente nulos y han quedado definitivamente expulsados de nuestro ordenamiento jurídico; ante la inexistencia de los citados preceptos legales y, en consecuencia, de parámetro legal que permita apreciar con carácter previo a la aplicación del tributo si existe o no plusvalía susceptible de ser sometida a imposición, no cabe aplicar el impuesto ni girar liquidación alguna por este concepto (aunque la misma recayera sobre plusvalías reales y efectivas); no puede dejarse al arbitrio del aplicador del Derecho (esto es, de la Administración tributaria, primero, y de los jueces de lo contencioso-administrativo, en última instancia) la determinación de los supuestos en los que se produce el hecho imponible del impuesto ni la elección del modo de cuantificar el eventual incremento o decremento del valor del terreno; tras la STC 59/2017 queda, exclusivamente, en manos del legislador llevar a cabo las reformas legales necesarias que eviten que el tributo pueda gravar en el futuro plusvalías inexistentes o minusvalías; y cualquier liquidación del IIVTNU que se practique con anterioridad a la precitada reforma legal, en tanto que carente de la debida cobertura, quebrantaría los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley aplicables en materia tributaria.

Para el Tribunal Supremo, la única afirmación que comparte de la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia es que corresponde al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE y, señaladamente, del principio de capacidad económica. Lo demás, ni lo dijo el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 59/2017, ni en buena lógica puede inferirse de una interpretación unitaria y sistemática de los fundamentos jurídicos y de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fallo de su pronunciamiento.

ACREDITACIÓN DEL DECREMENTO DE VALOR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de diciembre de 2018, 31 de enero y 7 de febrero de 2019

El Tribunal Supremo ha interpretado que la declaración de inconstitucionalidad, de los arts. 107.1 y 107.2.a) LRHL es parcial en cuanto no se extiende a los supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de valor, casos en que los preceptos siguen en vigor. Siguiendo este criterio, la función que corresponde a esta Sala es la de dilucidar si obra en autos prueba suficiente del decremento del valor del terreno, presupuesto necesario para inaplicar el tributo.

El hecho de que el IIVTNU recaiga exclusivamente sobre el valor del suelo y no sobre el del inmueble considerado en su totalidad, no reviste un inconveniente insalvable en este caso. Es cierto que los valores asignados en las escrituras de compra y transmisión se refieren al valor del edificio. Sin embargo, no es lícito desvincular el valor del suelo del valor del inmueble en su conjunto, pues aquel se establece en función de este conforme a los sistemas de valoración legalmente vigentes. Así sucede con el método residual del Real Decreto 1492/2011, por el que se aprueba el Reglamento de valoraciones de la Ley de Suelo, y de la Orden en ECO/805/2003, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, e igualmente con el valor de repercusión a que se refiere el Real Decreto 1020/1993, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

En nuestro caso el decremento de valor reflejado en las escrituras y en el informe pericial alcanza tal magnitud que no puede razonablemente atribuirse de forma exclusiva a la construcción. Además, la opinión del perito confirma que la minoración de valor también afectó al suelo sobre el que se asentaba el edificio siendo un hecho notorio que las mayores compañías promotoras cayeron en concursos por la depreciación de sus terrenos.

Por otro lado, desde la interpretación que, con la transcendencia que deriva de lo dispuesto en el art. 93.1 LJCA, ofrece la sentencia del Tribunal Supremo, no es irrelevante el valor declarado por los interesados en las escrituras notariales de compra y de transmisión, declaraciones que deben operar, al menos, como principio de prueba o prueba indiciaria de la falta del incremento de valor.

ACREDITACIÓN DE LA PRUEBA QUE NO HA EXISTIDO INCREMENTO DE VALOR

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 13 de febrero de 2019

Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas (cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales); (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y

la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

Precisamente fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir que, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía. Aportada, por tanto, por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, y resultando así, que en el presente recurso el recurrente ha aportado dos pruebas periciales con el fin de acreditar la pérdida patrimonial sufrida con la transmisión del terreno, coincidiendo ambas en dicha minoración, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL, circunstancia que en el presente supuesto no ha llevado a cabo no proponiendo, ni aportando prueba alguna con la que desvirtuar los dos informes periciales aportados por el ahora apelante.

