

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• “LA TRIBUTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE FIANZA Y DE LAS OPERACIONES DE AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS EN EL ITPyAJD”.....4

Juan Calvo Vérez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

**TEMAS
FISCALES**

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....20
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones27
- Procedimiento tributario35

**TRIBUTOS
OFICINAS
LIQUIDADORAS**

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....40

**TRIBUTOS
MUNICIPALES**

TM
Tributos MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....4

· “LA TRIBUTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE FIANZA Y DE LAS OPERACIONES DE AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS EN EL ITPyAJD”.....4

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

I. CONSIDERACIONES GENERALES. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.

II. REQUISITOS NECESARIOS PARA LA SUJECCIÓN A GRAVAMEN POR EL ITPYAJD DE LOS CONTRATOS DE FIANZA.

III. LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS EN LA CUOTA VARIABLE DEL IAJD.

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN.

“LA TRIBUTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE FIANZA Y DE LAS OPERACIONES DE AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS EN EL ITPyAJD”.

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

I. CONSIDERACIONES GENERALES. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.

Como es sabido, a la hora de acometer la tributación de los llamados préstamos garantizados (ya sea a través de garantía personal o real) el legislador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) se refiere en el art. 15.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del citado Impuesto (TRLITPyAJD) al denominado “tratamiento unitario del préstamo”, disponiendo que *“la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo”*.

De las diversas clases de garantías susceptibles de constituirse en cumplimiento de las obligaciones que se originan en el contrato de préstamo, el art. 15 del Texto Refundido hace referencia a la fianza, garantía personal por persona distinta del prestatario, así como a las garantías reales de prenda, anticresis e hipoteca, siendo sin lugar a dudas la más importante esta última.

La principal consecuencia de esta regulación parece clara: tiene lugar la tributación por un único concepto, el de préstamo, incluso en aquellos casos en los que se produce la concurrencia de dos convenciones (la del préstamo y la garantía), constituyendo esta la única excepción en la que quiebra el principio establecido en el art. 4 del citado Texto Refundido en virtud del cual a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho¹. En efecto piénsese que, en ausencia del art. 15.1 del RDLeg. 1/1993 tributarían, por un lado, la constitución de la fianza y de los derechos reales de garantía y, por otro, el contrato de préstamo, actos ambos sujetos al Impuesto de forma separada con arreglo al art. 7.1.B) del Texto Refundido.

El contenido de este art. 15 del RDLeg. 1/1993 fue desarrollado a nivel reglamentario por el art. 15 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba

¹ Véanse en este sentido TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Los préstamos bancarios en escritura notarial y el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados”, *Crónica Tributaria*, núm. 44, 1983, págs. 155 a 158, SIMÓN ACOSTA, E., “El préstamo hipotecario en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados”, *Actualidad Tributaria*, núm. 379, 1999, págs. 15 y ss. y, más recientemente, COLOMER FERRÁNDIZ, C., “Hacienda y las hipotecas”, *OL Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 19, 2009, págs. 19 y 20 y CALVO VÉRGEZ, J., “La tributación de los préstamos y empréstitos por la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados”, *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 21, 2009, págs. 4 a 14.

el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD) que optó, sin embargo, por limitar su ámbito de aplicación, estableciendo que para que se produzca el citado tratamiento unitario del préstamo es necesario que la constitución de la garantía resulte simultánea a la concesión del préstamo o, en su caso, que en el otorgamiento de este último estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.

Como seguramente se recordará el citado precepto fue objeto en su día de impugnación ante el Tribunal Supremo (TS) por la Asociación Española de la Banca Privada, argumentándose que la exigencia de que la constitución de la garantía fuese simultánea o estuviese prevista en la concesión contractual del préstamo resultaba contraria a la doctrina jurisprudencial elaborada a este respecto. Sin embargo el Alto Tribunal, a través de sendas Sentencias de 3 de noviembre de 1997, se encargó de desestimar dichos recursos, argumentando que el precepto en cuestión respetaba la posición tradicionalmente defendida por el Tribunal al respecto, favorable a la simultaneidad, si bien entendida ésta, no como unidad de acto o formalización en el mismo documento, sino en el sentido de que el documento contractual inicial de constitución del préstamo derive tanto del préstamo como de la garantía o, en su defecto, que la garantía se encuentre anunciada en la configuración de aquél.

Ya inicialmente declaró a este respecto el TS en su Sentencia de 2 de diciembre de 1971 que para que haya un solo acto liquidable es preciso que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente. Con posterioridad este mismo Tribunal afirmó en Sentencia de 30 de noviembre de 1977 que resulta admisible que la garantía se preste con posterioridad, en el caso de que la misma ya estuviera prevista en el título constitutivo del préstamo. Ese mismo año, a través de Sentencia de 10 de febrero, tuvo oportunidad de precisar el Alto Tribunal que igualmente se admite la sustitución de la garantía por otra, si así se hubiese previsto en la escritura de constitución del préstamo. A juicio del Tribunal, *“el art. 18 del Reglamento –se estaba refiriendo el Tribunal al antiguo Reglamento de 1981- utiliza la expresión ‘constitución de préstamos garantizados’, no pudiendo atribuirse a dicha frase otro significado que el de préstamos y garantías simultáneos o de garantías previstas en el propio documento de constitución de aquéllos, por lo que no puede admitirse que el precepto transcrito haya incurrido en una extralimitación reglamentaria, sino que tan sólo se ha limitado a interpretar, aclarar o completar lo dispuesto en el art. 15.1 del RITPyAJD, siguiendo el criterio mantenido por la jurisprudencia, y sin que quepa pensar*

que el Reglamento condiciona lo que la Ley considera incondicionado, sino que no hace más que evitar que se produzcan abusos o actuaciones (ostensiblemente no queridas por el legislador) destinadas a burlar el impuesto o a establecer auténticas ficciones”.

Afirmó por su parte el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Baleares en su Sentencia de 28 de mayo de 2008, relativa a la tributación a efectos del ITPyAJD de una fianza incorporada en el pacto de subrogación de una hipoteca que, de conformidad con la doctrina del TS anteriormente analizada, para que se estime que existe un solo acto liquidable es preciso que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente. Ahora bien con independencia de lo anterior se admite la posibilidad de que la garantía pueda prestarse con posterioridad en el supuesto de que así estuviese previsto en el título constitutivo del préstamo. E igualmente resulta admisible la sustitución de la garantía por otra, si así se hubiese previsto en la escritura de constitución del préstamo.²

Añadió además el TSJ. de Baleares en el citado pronunciamiento que no cabía estimar que, en virtud de lo dispuesto en el art. 25.1 del Real Decreto 828/1995, se hubiese incurrido en una extralimitación reglamentaria, ya que dicho precepto se limita única y exclusivamente a interpretar, aclarar o completar lo dispuesto en el art. 15.1 del RDLeg. 1/1993. En efecto, el Reglamento del ITPyAJD no condiciona aquello que la Ley considera incondicionado, dado que tanto ésta como aquél no ofrecen dudas de que los derechos de hipoteca y los demás derechos reales n garantía de un préstamo tributan exclusivamente por este último concepto. De este modo, en el supuesto de que la constitución de la fianza no resultase simultánea a la concesión del préstamo con garantía hipotecaria ni tampoco apareciese prevista en el mismo, la fianza

² Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de Canarias de 22 de enero de 2009, relativa a la tributación de las operaciones de constitución de garantía posterior al préstamo, y en la que se analizaba un supuesto en el que la parte actora postulaba su nulidad, por considerar que las fianzas prestadas en las escrituras no estaban sujetas al ITPyAJD en aplicación de lo dispuesto en el art. 15.1 del RDLeg. 1/1993. Como es sabido el art. 25.1 del Real Decreto 828/1995 introduce distinción que no está contemplada en el citado art. 15 del RITPyAJD, por lo que debe ser interpretado conforme a lo dispuesto en la Ley atendiendo, no solo a la letra, sino al espíritu y finalidad. En las escrituras no existe superposición de garantías que constituya un plus gravado por el Impuesto. Así las cosas estima el Tribunal en el citado pronunciamiento que no pueden compartirse las interpretaciones de la parte actora respecto de unos preceptos legales que regulan con claridad lo que quieren decir y que no admiten otro tipo de interpretación. Lo que el citado precepto exige es que en el otorgamiento del préstamo se encuentre prevista la constitución de una posterior garantía. Y, en el supuesto de autos, el otorgamiento del préstamo con garantía hipotecaria se produjo con anterioridad, no constando que en las escrituras estuviese prevista la constitución de una posterior garantía personal mediante fianza. De ello cabe deducir que la constitución de la posterior garantía personal mediante fianza en las escrituras públicas de compraventa, origen de la actuación administrativa, habrá de tributar por la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

constituida en garantía del préstamo tributaría como una transmisión patrimonial onerosa al tipo de gravamen del 1%, de acuerdo con lo establecido en el art. 11.1.b) del RDLeg. 1/1993.

Por su parte el TSJ. de la Comunidad Valenciana se encargó de recordar en su Sentencia de 19 de febrero de 2009, al hilo de la tributación en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) de aquellas operaciones en las que se produce la subrogación en un préstamo con garantía hipotecaria, además de fianza, y resolviendo la cuestión de fondo en la existencia o no de hecho imponible y, por tanto, en la sujeción al IAJD de aquellas escrituras de compraventa con subrogación en un préstamo con garantía hipotecaria (además de fianza), que el préstamo garantizado con hipoteca ha sido siempre objeto de un tratamiento unitario, tal y como reconociese en su día el TS en su conocida Sentencia de 25 de junio de 2001, no habiéndose sometido a gravamen en la imposición indirecta el préstamo y separadamente su garantía, la hipoteca, sino conjuntamente, pero por un sólo hecho imponible, y no por dos.

De este modo, si estamos ante una operación escriturada de compraventa con subrogación en el préstamo con garantía hipotecaria y constitución de fianza, produciéndose por el mecanismo de la subrogación los efectos propios de una novación contractual (con establecimiento simultáneo de garantías, manteniendo la hipotecaria por subrogación y constituyendo la fianza en el nuevo contrato de préstamo), existirá un solo hecho imponible gravado de forma unitaria como un préstamo, sujeto a ITPyAJD (Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas), pero en modo alguno tributará por el Impuesto que pretendían las Administraciones demandadas, ya que se cumple la condición de simultaneidad en la concesión del préstamo y en la constitución de garantías impuesta por el art. 25 del Reglamento del Impuesto, reforzando con ello la posición del acreedor, y siendo indiferente a tales efectos que la fianza se constituyera con posterioridad al préstamo, ya que la subrogación producida en la misma escritura de compraventa supone una novación a todos los efectos, dándose la simultaneidad de préstamo y garantías.³

Asimismo mediante Sentencia de 5 de marzo de 2010 volvería el TSJ. de la Comunidad Valenciana a referirse al régimen tributario al que quedan sujetas estas operaciones de subrogación de hipoteca y fianza. En el presente caso el recurso interpuesto al efecto planteaba una controversia en orden a la calificación, a efectos del ITPyAJD, de la constitución de una fianza en garantía de un préstamo hipotecario concedido por una Caja de

Ahorros con motivo de la subrogación del adquirente/comprador de un bien inmueble en el préstamo pendiente del transmitente.

La controversia suscitada giraba en torno a la interpretación que había de otorgarse al art. 25.1 del Real Decreto 828/1995, de 26 de mayo, debiendo ligarse a los hechos acaecidos, por los que se contemplaba un supuesto de constitución de fianza en la misma escritura de compraventa y subrogación de los compradores en un préstamo hipotecario anterior, de manera que el préstamo y su devolución por quien se subrogaba la parte compradora se había asegurado con dos garantías distintas, por la hipoteca y por la fianza, reforzando doblemente la confianza del acreedor, por lo que resultaba de aplicación lo previsto en el art. 15.1 del Texto Refundido de 1991, de conformidad con el cual la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.

Pues bien, a juicio del Tribunal se trataba de un supuesto de constitución de dos garantías distintas en relación con un crédito, formalizadas en unidad de acto en la escritura correspondiente, en la que la compradora se subroga en la garantía hipotecaria, al propio tiempo que se constituye una fianza para garantizar dicho crédito. De tal forma que esta segunda garantía se derivaría sin ninguna duda del documento contractual novado de préstamo, conforme ha venido exigiendo la doctrina jurisprudencial, con la lógica consecuencia de que no surgirá la obligación de tributar nuevamente por este afianzamiento, dado que ya se tributó por el préstamo al que garantiza.

Por su parte el TSJ. de Cataluña se encargó de precisar en su Sentencia de 14 de octubre de 2010 que, dada una constitución de fianza mediante escritura de

³ Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de Aragón de 20 de abril de 2009, relativa a la tributación en el IAJD de aquellas operaciones de constitución de fianza en un momento posterior al préstamo, y en la que el Tribunal rechazó la tesis en virtud de la cual, con base en la literalidad del art. 15.1 del RDLeg. 1/1993, se pretenda la improcedencia de la liquidación por el mismo con ocasión de fianza constituida en garantía del préstamo hipotecario, que sólo debería tributar por este último, considerando lo dispuesto en art. 25.1 del Reglamento del Impuesto como una extralimitación respecto del texto legal. En opinión del Tribunal dicha argumentación ha de rechazarse por haberse constituido la fianza en un momento posterior al préstamo y tener por objeto garantizar obligaciones contraídas por un prestatario distinto e, incluso, respecto de obligaciones diferentes a las del primer prestatario hipotecario (en el supuesto de autos analizado, la entidad mercantil vendedora de la vivienda). Por su parte el TSJ. de La Rioja, a través de su Sentencia de 3 de julio de 2009, relativa a la tributación, a efectos del ITPyAJD, del otorgamiento de una fianza constituida simultáneamente con una ampliación de préstamo y que, de conformidad con sus propios términos, alcanza únicamente a la ampliación del préstamo, pero no a la totalidad del mismo, volvió a precisar que en dichos casos únicamente procede la declaración de sujeción de la ampliación del préstamo, y no la relativa a la ampliación de la fianza.

compraventa en la que los compradores se subrogan en un préstamo hipotecario anterior, resulta improcedente la sujeción de la citada operación al ITPyAJD, debiendo reconocerse la tributación por el concepto de préstamo de la constitución de fianza en garantía de un préstamo, y no admitiéndose la aplicación del art. 25.1 del RITPyAJD, a pesar de no ser la constitución de la garantía simultánea con la concesión del préstamo, al no haberse pretendido burlar el pago del Impuesto.

Mediante Sentencia de 7 de octubre de 2010 el TSJ. de Madrid se refirió a la tributación a la que quedan sujetas las operaciones de anticresis, declarando que debía confirmarse la resolución impugnada, ya que en la escritura realizada al efecto, con independencia de la calificación efectuada por las partes, se constituyó un derecho real de anticresis, siendo en consecuencia aquélla susceptible de liquidarse por la Modalidad de AJD. Y, a tal efecto, resulta decisivo de cara a poder concluir la verdadera naturaleza de la anticresis del negocio celebrado y no de prenda la exigencia de que ésta deba recaer sobre cosas muebles, lo que no sucedía en el concreto supuesto analizado, en el que claramente se percibían frutos (rentas o alquileres) de determinados locales comerciales (frutos civiles), recayendo en consecuencia sobre bienes inmuebles.

Por otro lado conviene tener presente a este respecto que el art. 21 del Reglamento Hipotecario (RH) no prevé que no resulte inscribible la anticresis, sino que precisa para ello la determinación de la cantidad de la que cada finca deba responder, teniendo en cuenta a tal efecto que dicha distribución podrá llevarse a cabo, no ya sólo en el tributo inscribible, sino también en otro documento público o en una solicitud dirigida al Registrador, de manera tal que, como se afirmaba en el concreto supuesto analizado por la parte demandada, tal distribución pudiera llevarse a cabo en el instante de la propia inscripción.

II. REQUISITOS NECESARIOS PARA LA SUJECCIÓN A GRAVAMEN POR EL ITPYAJD DE LOS CONTRATOS DE FIANZA.

¿Cuáles son los requisitos necesarios para la sujeción a gravamen por el ITPyAJD de los contratos de fianza? Tal y como señaló la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 22 de mayo de 2009, para determinar la tributación de la constitución de una fianza debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza. Así, si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En cambio, si no concurren ambos requisitos, la operación estará,

en principio, sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPyAJD.

Refiriéndose a la constitución de la fianza sujeta al ITPyAJD en garantía de un préstamo precisó el citado Centro Directivo que dicha operación tributará exclusivamente por el concepto de préstamo (“tratamiento unitario del préstamo”) siempre que la constitución de la fianza sea simultánea con la concesión del préstamo o, al menos, que en su otorgamiento esté prevista la posterior constitución de la fianza. A este respecto no es suficiente la previsión de la mera posibilidad de que se constituya la fianza. Por el contrario, la fianza que se constituya sin la concurrencia de los requisitos anteriores (en garantía de un préstamo y simultáneamente o prevista necesariamente en la constitución del préstamo) estará sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD. Y, de cara a la determinación de la base imponible de la fianza sujeta a la Modalidad de TPO, de conformidad con lo dispuesto por el art. 10.2.j) del RDLeg. 1/1993, estará constituida por “el capital de la obligación” o “importe afianzado”, entendiéndose por tal el montante total que, de acuerdo con las normas de Derecho Civil que resulten aplicables, el fiador garantiza mediante el contrato de fianza. Téngase presente además que, de acuerdo con el principio de autonomía de la voluntad que rige en nuestro Derecho Privado, para la determinación en cada caso concreto de la base imponible de un préstamo asegurado con fianza deberá atenderse a lo convenido por las partes en el contrato de fianza en cuestión, a fin de determinar el importe total que efectivamente queda garantizado con la fianza.

Téngase presente además que, una vez verificadas las condiciones de aplicación de dicho “tratamiento unitario del préstamo” al quedar la fianza establecida simultáneamente al otorgamiento y sujeta al mismo tratamiento tributario de éste, la posterior sustitución específica de la persona del fiador no podrá ser tratada como un acto independiente, debiendo acogerse también, a dicho tratamiento, de acuerdo con lo declarado por el TEAC a través de su Resolución de 10 de diciembre de 2015, dictada a resultas de la interposición de un recurso de alzada por la Directora General de la Agencia Tributaria de una Comunidad Autónoma frente a una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) que, estimando la reclamación interpuesta por los contribuyentes, había anulado las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria.

A juicio de la Directora recurrente la constitución de una fianza constituye una operación sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, salvo que quien la constituya sea un empresario o profesional

en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, en cuyo caso tributará en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En su opinión sólo tributará por el concepto de préstamo (tratamiento unitario del préstamo) cuando se constituya simultáneamente con éste o cuando no constituyéndose simultáneamente al estipular el préstamo está prevista su posterior constitución.

Inicialmente el TEAR, una vez analizadas las escrituras públicas (tanto los préstamos como las propiamente referidas a la sustitución de los avalistas o fiadores), concluyó que debía entenderse que la constitución de fianza estaba prevista en el otorgamiento de los préstamos, cumpliéndose así lo dispuesto en el art. 25 del Reglamento del Impuesto, y tributando exclusivamente por el concepto de préstamo la constitución de las fianzas, debiendo anularse las liquidaciones impugnadas.

Pues bien para el TEAC, tratándose de préstamos en los que, simultáneamente a su otorgamiento, se establecieron unas garantías personales y solidarias, debía rechazarse la pretensión deducida por la Directora recurrente sobre la consideración, como un hecho nuevo e independiente, de la sustitución de las personas de los fiadores. Téngase presente además que, de acuerdo con las escrituras de liberación, no se produjo rectificación alguna en las condiciones estipuladas para los préstamos (salvo el cambio en la persona del fiador). Y si las fianzas originales debieron tratarse, a efectos tributarios, como los préstamos que garantizaban, parece razonable estimar que ha de mantenerse dicho tratamiento para las liberaciones, con cambio en las personas avalistas, posteriormente estipuladas.

Dentro de nuestra doctrina jurisprudencial mediante Sentencia de 10 de diciembre de 2009 procedió el TS a precisar el alcance de la no sujeción de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional en relación con la constitución de fianzas. Concretamente la cuestión planteada radicaba en concretar si una fianza prestada fue realizada a título particular o en calidad de empresario y en desarrollo de una actividad, lo que determinaría la sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido o al ITP.

Inicialmente la Sentencia recurrida consideró que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales devengado tenía por sujeto pasivo a la entidad recurrente, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 8.e) del RDLeg. 1/1993, por lo que habría de ser a ella a la que se hubiera de exigir la concurrencia de las operaciones no sujetas a que se refiere el art. 7.5 del citado Texto Refundido, de conformidad con

el cual no están sujetas a la Modalidad de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" las operaciones que se consideran transmisiones patrimoniales en el art. 7 de la Ley (entre ellas la constitución de fianzas), cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Y, a tal efecto, se estimaba que el afianzamiento en garantía de operaciones de crédito propias del sector bancario, al que pertenecía la entidad recurrente, constituye una actividad propia de su círculo o tráfico jurídico económico.

Ya en su día el TS, a través de su Sentencia de 3 de noviembre de 1997, anteriormente citada, determinó con claridad que el art. 25 del Reglamento del ITPyAJD es perfectamente válido y lo que hace es interpretar, aclarar y completar lo previsto en el art. 15 de la Ley del Impuesto para evitar "*abusos o actuaciones* (ostensiblemente no queridas por el legislador) *destinadas a burlar el impuesto o a establecer auténticas ficciones*". Dicho precepto exige que en el otorgamiento del préstamo estuviese prevista la posterior constitución de la garantía, lo que en el supuesto de autos analizado por el Tribunal no quedó acreditado, con independencia de que no exista préstamo previo alguno. De todo ello cabe deducir que la constitución de la garantía personal mediante el afianzamiento referido ha de tributar por la Modalidad de TPO, al no referirse al supuesto expresamente regulado en el art. 25.

A priori la operación en cuestión parece que habría de tributar según lo previsto en el art. 7.1 del Texto Refundido del Impuesto, en relación con el tipo establecido en el art. 11, sin que sea aplicable el art. 7.5 de la misma norma por cuanto el fiador no es empresario o profesional que realice la operación de afianzamiento en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, ya que efectúa esta operación en nombre propio y en el mismo documento en el que también interviene en nombre y representación de otras dos entidades, la avalada por la recurrente y la que constituye la prenda a favor de la recurrente, lo que acredita que su intervención no lo es por razón de su actividad profesional o empresarial.

Sin embargo, a juicio del TS lo que se debía tener en cuenta no era la cualidad no profesional o empresarial del fiador, sino la del sujeto pasivo del impuesto. En este sentido ya en su Sentencia de 18 de enero de 1996 declaró el Alto Tribunal que "(...) *Como el art. 4º de dicha Ley dispone que estarán obligados al pago del Impuesto, a título de contribuyente, y cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el*

que los adquiriera...; se deduce que si ponemos en relación ambos preceptos (el art. 3º, apartado 5 y el art. 4º, letra c), habrá de concluirse que (...) el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y de joyería, sería en principio el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 4º, letra b), pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción (el art. 3º, apartado 5 establece que “no estarán sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y, en general, las operaciones que constituyan actos habituales del tráfico de las empresas o explotaciones que las efectúen, ya sean industriales, comerciales, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, salvo las entregas o transmisiones y los arrendamientos de bienes inmuebles rústicos o de terrenos sin urbanizar”), por lo que es indubitado que no tributa por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”.

Esto es precisamente lo que parecía suceder en el supuesto de autos analizado por el TS. En dicho caso el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tenía por sujeto pasivo a la entidad recurrente, de acuerdo con el art. 8.e) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de manera que habría de ser a ella a la que se exigiese la concurrencia de las operaciones no sujetas comprendidas en el art. 7.5 de la misma norma, conforme al cual, no estarán sujetas a la Modalidad de “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” las operaciones, entre otras de constitución de fianzas, cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Y no cabe duda que el afianzamiento en garantía de operaciones de crédito propias del sector bancario, al que pertenecía la recurrente, constituye una actividad propia de su círculo o tráfico jurídico económico.

Al hilo del recurso de casación interpuesto señaló de entrada el TS que el supuesto presentado no constituía en caso aislado o de muy difícil repetición; antes al contrario: constituía una operación habitual y típica del tráfico jurídico -los afianzamientos-, de constante repetición, como lo demuestra el hecho de que la fianza constituya uno de los negocios jurídicos objeto de regulación específica y extensa tanto en el ámbito civil como en el mercantil. Hay pues que evitar, a juicio del TS, el riesgo manifiesto de que la doctrina contenida en la Sentencia recurrida y que se considera errónea, se generalice. Así las cosas lo que trataba de conseguir en este caso el Tribunal Supremo era, sin alterar la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida, fijar la doctrina legal

que en el futuro hubiera de aplicarse a otros supuestos equivalentes que se presenten.

En principio, como se ha indicado, la Sentencia recurrida ante el TS y que dio lugar al presente pronunciamiento consideró que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales devengado tenía por sujeto pasivo a la entidad recurrente, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 8.e) del TRLITPyAJD, de manera que habría de ser a ella a la que se debe exigir la concurrencia de las operaciones no sujetas a que se refiere el art. 7.5 de la misma Ley, conforme al cual no estarán sujetas a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas las operaciones que se consideran transmisiones patrimoniales en el art. 7 de la Ley -entre ellas la constitución de fianzas- cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

En la Sentencia recurrida se señaló que no existía duda de que el afianzamiento en garantía de operaciones de crédito propias del sector bancario al que, como ya se ha indicado, pertenecía a entidad recurrente, constituye una actividad propia de su círculo o tráfico jurídico económico. Ahora bien en el concreto supuesto analizado el afianzamiento había sido otorgado por un particular, no constando que actuara en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, a favor de la entidad financiera que, como acreedor afianzado, era el sujeto pasivo obligado al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) a título de contribuyente (art. 8 .e), no el constituyente de la fianza. Y, tal y como afirma el Tribunal, cuando la fianza no simultánea a la constitución del préstamo la constituya una persona física que no sea empresario o profesional en desarrollo de su actividad, la operación efectuada habrá de quedar gravada por la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo previsto en el art. 7.1.b) del Texto Refundido de la Ley del ITP. Así las cosas se suscita la cuestión relativa a si la fianza prestada se realizó a título particular o en su calidad de empresario y en desarrollo de su actividad, lo que determinaría la sujeción al ITP o al IVA.

Como es sabido el art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 refiere la no sujeción al ITP al supuesto de que la constitución de fianzas sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, sin tener en consideración quien sea el sujeto pasivo del tributo. La sentencia recurrida parecía recoger esta doctrina cuando afirmaba que la operación en cuestión debía tributar, en principio, según lo previsto en el art. 7.1 del Texto Refundido del Impuesto, sin que

fuese aplicable el art. 7.5 de la misma norma por cuanto al fiador no es empresario o profesional que realice la operación de afianzamiento en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, ya que efectúa esta operación en nombre propio y en el mismo documento en el que también interviene en nombre y representación de otras dos entidades, lo que acreditaría que su intervención no lo es por razón de su actividad profesional o empresarial.

Sin embargo, a juicio del TS dicha Sentencia recurrida estimaba, erróneamente, que lo que se debía tener en cuenta no era la cualidad no profesional o empresarial del fiador o constituyente de la fianza, sino la del sujeto pasivo del ITP. Y es que, tal y como concluyó el TS a través de la citada Sentencia, para poder determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza. Si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA. En cambio, si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD. De este modo, cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y ésta haya sido constituida por un particular, no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no estaremos en el caso de no sujeción contemplado en el art. 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITP. Téngase presente que el art. 7.5 del citado Texto Refundido subordina la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del ITP como acreedor afianzado por tal operación.

En resumen, la cuestión planteada en la Sentencia del TS de 10 de diciembre de 2009 radicaba en concretar si una fianza prestada se realizó a título particular o en calidad de empresario y en desarrollo de una actividad, lo que determinaría la sujeción al ITP o al IVA. Tal y como se ha indicado la Sentencia recurrida consideró que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales devengado tiene por sujeto pasivo a una entidad, que era la recurrente, por lo que habría de ser a ella a la que se debería exigir la concurrencia de las operaciones no sujetas a que se refiere el art. 7.5 del RDLeg. 1/1993.

La condición de empresario o profesional determinante de la no sujeción ha de predicarse de quien constituye la fianza (el afianzado) y no del sujeto pasivo del Impuesto. Y, tratándose de un supuesto de afianzamiento en garantía de operaciones de crédito propias del sector bancario, resultará de aplicación el Impuesto cuando el constituyente de la fianza lo sea un particular. En cambio

la operación realizada quedará no sujeta a gravamen cuando la constitución de la fianza sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

De este modo para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza: si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA; y si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD.

Por tanto el art. 7.5 del TRLITPyAJD vincula la no sujeción al Impuesto a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del Impuesto por tal operación. De cara a determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo habrá de atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza. Tratándose de un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, la operación constituirá una prestación de servicios sujeta a IVA. Y, en el hipotético caso de que no concurriesen ambos requisitos, la operación quedaría sujeta, en principio, a la Modalidad de TPO. Adicionalmente, cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y ésta haya sido constituida por un particular y no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional no estaremos en presencia del supuesto de no sujeción contemplado en el precepto anteriormente citado, de manera que la doctrina legal correcta será la de que éste se subordina la no sujeción del Impuesto a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza, y no a la del sujeto pasivo del Impuesto como acreedor afianzado por tal operación.

III. LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE AMPLIACIÓN DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS EN LA CUOTA VARIABLE DEL IAJD.

Con carácter general la ampliación de un préstamo tributa por idénticos conceptos y en las mismas condiciones que su constitución. Como única circunstancia excepcional ha de indicarse que la base imponible queda determinada en función del importe de la parte ampliada del préstamo y no por su cuantía total, teniendo en cuenta además que dicha parte ampliada ha de quedar cubierta con la garantía. Así lo dispone el párrafo segundo de la letra B) del apartado 1 del art. 7 del Texto Refundido.

Pues bien aplicando el régimen fiscal de la constitución del préstamo a su posterior ampliación, teniendo éste la consideración de simple y habiendo estado sujeto pero exento de TPO, lo mismo sucedería con la ampliación ya que, como acabamos de indicar, ésta debe liquidarse en los mismos términos que la constitución. Y, si el préstamo fuese hipotecario, habiendo quedado el documento notarial sujeto a la Modalidad de AJD sin exención, idéntico criterio habría de aplicarse a la escritura a través de la cual se formalizase la ampliación, si bien sobre una base constituida por la diferencia existente entre la cantidad total garantizada después de la ampliación y aquella que hubiese sido fijada inicialmente en la constitución.

De este modo la garantía debe extenderse a la parte ampliada del préstamo, al ser precisamente dicho aumento de la responsabilidad garantizada (no el préstamo como tal que, recuérdese, se halla exento), lo que determina la sujeción a la cuota gradual de AJD. Y en aquella escritura que documente la ampliación de préstamos con garantía la base imponible quedará integrada, no por la responsabilidad hipotecaria total, sino por la añadida con la ampliación. La fijación de la base imponible tiene lugar así atendiendo al incremento de la responsabilidad hipotecaria originado, que comprende

tanto el del principal como el de los intereses, costas y demás gastos.

Por tanto la base imponible del Impuesto no se halla integrada por la responsabilidad hipotecaria total, sino únicamente por la añadida a resultas de la ampliación. Tal y como establece la DGT, entre otras, en contestación a Consulta de 16 de noviembre de 2004 (emitida además tras la modificación llevada a cabo en el art. 30.1 del TR⁴), *“El importe de la base imponible debe fijarse en función del incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe del principal ampliado más los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos”*⁵

¿Qué régimen habría de aplicarse a la escritura pública de ampliación de un préstamo hipotecario realizada por una entidad financiera, que resultase ser sujeto pasivo del IVA? En el presente caso, y de conformidad con lo declarado por la DGT en su Resolución de 27 de octubre de 2008, dicha escritura pública quedará sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD (Documento Notarial), al cumplirse los requisitos estipulados al efecto en el art. 31.2 del TRLITPyAJD. Por lo que respecta a la base imponible, la misma no quedará integrada por la responsabilidad hipotecaria total, sino tan sólo por la añadida en la ampliación, entendiéndose que la base imponible debe ser fijada en función del incremento de la responsabilidad hipotecaria, esto es, por el importe del principal ampliado más los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos. Añade además la DGT, refiriéndose al régimen que resultaría aplicable a aquella escritura pública en virtud de la cual se formalizase la novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en el cambio de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado y la ampliación del plazo, que la citada escritura pública formalizada de común acuerdo entre deudor y acreedor, siempre que este último lo sea una entidad

4 Con anterioridad a la reforma llevada a cabo por el art. 5.º uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, señalaba este art. 30.1 del Texto Refundido (art. 69.1 del Reglamento) que en las primeras copias de escrituras públicas que tuviesen por objeto cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, añadiendo a continuación el citado precepto en sus apartados 2 y 3 lo siguiente: “2. En las actas notariales se observará lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto, en las que la base imponible coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiera dado lugar al protesto. 3. Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que se complete la liquidación cuando la cuantía quede determinada”. Así las cosas, y por lo que respecta a las operaciones objeto de nuestro estudio, la base imponible consistirá, tratándose de escrituras públicas en general (primeras copias), por el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa; y, en el caso de las actas notariales, por el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. Por su parte las reglas especiales quedaban recogidas exclusivamente en el art. 70 del RITPyAJD en relación con diversos supuestos, concretándose respecto de cada uno de ellos que había de entenderse por “contenido valuable” a efectos de fijar la base imponible. Ahora bien la modificación operada en el art. 30.1 del RD-Leg. 1/1993 por la Ley 53/2002 determinó la inclusión en dicho apartado de otras reglas especiales, presentando su actual redacción el siguiente tenor: “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. En la posposición y mejora de rango de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía, la base imponible estará constituida por la total responsabilidad asignada al derecho que empeore el rango. En la igualación de rango la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar”.

5 Con anterioridad a la modificación efectuada en el art. 30.1 del Texto Refundido esta misma línea de interpretación había sido defendida por la DGT, entre otras, en contestaciones a Consultas de 27 de noviembre de 2002, 21 de septiembre de 2001, 12 de enero y 3 de julio de 2000, 21 de noviembre de 1997 y 5 de diciembre de 1996. Véanse igualmente a este respecto las Resoluciones del TEAC de 22 de septiembre de 1994, 20 de junio de 1996 y de 12 de marzo de 2008, en la que se afirma que la ampliación del préstamo hipotecario formalizada en escritura constituye hecho imponible de la Modalidad de TPO, mientras que la distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las distintas partes del edificio que resulten de una operación de segregación y de división horizontal del inmueble constituirá hecho imponible sujeto en concepto de Documento Notarial, por la escritura que se protocoliza, la cual ha de cumplir la totalidad de los requisitos establecidos en el art. 31.2 del TRLITPyAJD. Adicionalmente en el supuesto analizado por el TEAC la escritura proveía a la distribución de una responsabilidad hipotecaria anteriormente constituida y que, en consecuencia, no podía vincularse desde un punto de vista fiscal con un préstamo porque la accesoriedad de la hipoteca respecto del préstamo quedaba limitada a su constitución, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 15.1 del Texto Refundido.

financiera de las referidas en el art. 2 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, del Mercado Hipotecario, estará exenta de la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados (Documentos Notariales) del ITPyAJD.

Recuérdese por otro lado que aquellas escrituras públicas que documentan la ampliación del plazo de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual no se hallan sujetas a gravamen por la cuota fija IAJD de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto Ley 2/2008, de medidas de impulso a la actividad económica⁶. Así tuvo ocasión de precisarlo la DGT en su contestación a Consulta de 17 de julio de 2008, añadiendo además el citado Centro Directivo que dichas escrituras no se hallan incluidas en el supuesto de excepción de la obligación de presentación en las Oficinas Liquidadoras a que se refiere el art. 54.2.c) del TRLITPyAJD que, como es sabido, exonera de tal obligación a las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable, ya que dichas escrituras públicas sí que tienen tal objeto, siendo el acto de contenido valuable el que motiva la inscripción registral de la hipoteca. Por lo que a la cuota gradual se refiere, como ya se ha indicado, el contenido valuable que constituya la base imponible de la ampliación del plazo del préstamo hipotecario vendrá determinado por el correspondiente a la modificación de la suma total garantizada, que no tributó previamente.⁷

Las escrituras de novación de préstamos hipotecarios se hallan exentas de la cuota gradual de AJD Documento Notarial. En efecto, dispone el art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, en su redacción actual otorgada por la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, que *“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.º de esta Ley y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés, inicialmente pactado o vigente. Conjuntamente*

con la modificación del tipo se podrá pactar la alteración del plazo.”

A la hora de determinar los documentos que deben presentarse a liquidación, habrá de tener presente lo dispuesto por el citado art. 54.2, letra c), del TRLITPAJD, de conformidad con el cual *“No será necesaria la presentación en las Oficinas Liquidadoras de (...) c) Las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable y los testimonios notariales de todas clases, excepto los de documentos que contengan actos sujetos al impuesto si no aparece en tales documentos la nota de pago, de exención o de no sujeción”*. Nótese por tanto que la clave para determinar si una escritura pública en concreto debe presentarse en la Oficina Liquidadora estriba en comprobar si su objeto es cantidad o cosa valuable. Y, a este respecto, precisa el apartado 3 del art. 32 del RDLeg. 1/1993 que debe entenderse por tal (es decir, por “cantidad o cosa valuable”) del siguiente modo: *“Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada.”*

Resulta pues necesario examinar la regulación de la base imponible de la cuota gradual para comprobar si en las escrituras públicas que documentan la ampliación del plazo de un préstamo hipotecario puede determinarse,

⁶ Señala concretamente la Disposición Adicional Segunda del citado Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, titulada “No sujeción al gravamen establecido en el artículo 31.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las escrituras públicas de novación de préstamos con garantía hipotecaria que se refieran a la ampliación del plazo del préstamo” que “No obstante lo previsto en el apartado 1 del artículo 31 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no quedarán sujetas a dicho gravamen y se extenderán en papel común las escrituras públicas que documenten la ampliación del plazo de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual realizadas en el periodo de dos años a contar desde la entrada en vigor de este Real Decreto-Ley.”

⁷ Véase en este mismo sentido la contestación de la DGT a Consulta de 14 de julio de 2008, en la que se declaró igualmente que aquellas escrituras públicas que documentan la ampliación del plazo de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual no están exceptuadas de la obligación de presentación en las Oficinas Liquidadoras. En opinión del citado Centro Directivo “Si, de acuerdo con lo establecido en el art. 54.2.c) del TRLITPyAJD, quedan exceptuados de la obligación de presentación en las Oficinas Liquidadoras las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable, aquellas escrituras públicas que documenten la ampliación del plazo de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos por la adjudicación, construcción o rehabilitación de la vivienda habitual realizadas en el período de dos años a contar desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, no quedarán exoneradas de la obligación de presentación ante la oficina liquidadora”. En parecidos términos se pronunció el citado Centro Directivo en su contestación a Consulta de 25 de mayo de 2009, a través de la cual se planteaba la cuestión relativa a si aquellas escrituras públicas mediante las cuales se formaliza la constitución o ampliación del periodo de carencia de un préstamo hipotecario pueden tener derecho a la aplicación de los beneficios fiscales regulados en los arts. 7 y 9 de la Ley 2/1994. En concreto, se consultaba si el establecimiento o la ampliación de un plazo de carencia, referido al capital o a los intereses de un préstamo hipotecario, puede considerarse incluido en el concepto de “alteración del plazo del préstamo” al que se refiere el artículo 9 de la citada Ley 2/1994. A juicio de la DGT el establecimiento o ampliación de un plazo de carencia en un préstamo hipotecario tiene la consideración de alteración del plazo del préstamo a efectos de lo previsto en el citado art. 9 de la Ley 2/1994. Y aquellas escrituras públicas en las que se formalice la constitución o ampliación del periodo de carencia del préstamo pueden tener derecho a la aplicación de los beneficios fiscales regulados en el citado art. 9 de la referida Ley 2/1994, siempre que concurren los demás requisitos legales exigidos.

en algún momento de la vida del referido préstamo hipotecario, la cuantía de la base imponible.

La base imponible de la cuota gradual de la Modalidad AJD Documento Notarial del ITPyAJD está regulada en el art. 30 del RDLeg. 1/1993, cuyo apartado 1, párrafo primero establece lo siguiente: *“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.”*

A priori, habiéndose concertado una ampliación del plazo del préstamo hipotecario parece claro que, en principio, la escritura pública a través de la cual se formalice dicha ampliación del plazo no tendrá por objeto cantidad o cosa valuable, ya que el contenido valuable (la suma total garantizada) ya tributó en la constitución del préstamo hipotecario. O, dicho de otro modo, como se indica en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de octubre de 1994 *“(…) El acto de contenido valuable que motiva la inscripción registral es la hipoteca, y el impuesto se exige sobre la base de las cantidades garantizadas por el derecho real de hipoteca”*. Ahora bien, esta afirmación sólo es cierta si la base imponible no se modifica. En otras palabras, la escritura pública de ampliación del plazo del préstamo hipotecario no tendrá por objeto, a efectos de la cuota gradual de AJD Documento Notarial, cantidad o cosa valuable si la suma total garantizada por todos los conceptos no varía.

Sin embargo esto no será así en el caso contrario, que es lo habitual, en tanto en cuanto la ampliación del plazo conlleva en general el devengo de nuevos intereses y, en consecuencia, una modificación de la suma total garantizada. Y si se modifica la suma total garantizada la escritura pública sí que tendrá un contenido valuable, precisamente el correspondiente a la modificación de la suma total garantizada, que no ha tributado previamente.⁸

⁸ El acto de contenido valuable que motiva la inscripción registral es la hipoteca, exigiéndose el Impuesto sobre la base de las cantidades garantizadas por el derecho real de hipoteca y quedando constituida la base imponible 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.

A mayor abundamiento, y como argumento definitivo e incontestable al postulado de que la escritura pública que documenta la ampliación del plazo de un préstamo hipotecario tiene por objeto cantidad o cosa valuable, se encuentra el hecho de la mera existencia de la exención de la cuota gradual de AJD Documento Notarial, anteriormente aludida y regulada en el art. 9 de la Ley 2/1994. Y es que, si existe una exención de la cuota gradual para la novación modificativa de los préstamos hipotecarios que cumplan los requisitos de la referida Ley 2/1994 (uno de cuyos supuestos es precisamente la alteración del plazo del préstamo hipotecario), será debido a que tales escrituras públicas están sujetas a la cuota gradual, ya que en caso de no sujeción (por falta de contenido valuable) no se precisaría exención alguna. En consecuencia, las escrituras públicas que documenten la ampliación del plazo de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual no están incluidas en el supuesto de excepción de la obligación de presentación en las Oficinas Liquidadoras a que se refiere el art. 54.2.c) del TRLITPyAJD, que exonera de tal obligación a las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable, ya que dichas escrituras públicas sí tienen tal objeto.

Tal y como señala la DGT en su contestación a Consulta de 1 de abril de 2009, tratándose de una operación de ampliación de un préstamo hipotecario redistribuyendo la carga hipotecaria a consecuencia de una nueva división horizontal, su base imponible a efectos del ITPyAJD no estará constituida por la responsabilidad hipotecaria total, sino tan sólo por la añadida en la ampliación, entendiéndose que la base imponible debe fijarse en función del incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe del principal ampliado más los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos.

Y, por lo que respecta a la redistribución de la carga hipotecaria del préstamo, dado que el objeto valuable lo constituye la propia hipoteca que se redistribuye, ésta será la base sobre la que deberá girarse el gravamen gradual del documento notarial. En consecuencia la base imponible estará constituida por la suma del valor inicial del préstamo más el de la ampliación del mismo, los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos, ya que el acreedor podrá repetir por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las fincas adquiridas.

Por su parte en su Resolución de 26 de mayo de 2009 se planteó la DGT la cuestión relativa a si las escrituras públicas a través de las cuales se formaliza la constitución o ampliación del período de carencia de un préstamo hipotecario pueden tener derecho a la aplicación de los beneficios fiscales establecidos en los arts. 7 y 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios. Concretamente se consultaba si el establecimiento o la ampliación de un plazo de carencia, referido al capital o a los intereses de un préstamo hipotecario, puede considerarse incluido dentro del concepto de “alteración del plazo del préstamo” al que se refiere el art. 9 de la citada Ley.

Tal y como resolvió el citado Centro Directivo tendrían derecho a la aplicación de los beneficios fiscales de la Ley 2/1994 aquellas escrituras públicas a través de las cuales se formalizase la constitución o ampliación del período de carencia de un préstamo hipotecario. Y el establecimiento o la ampliación del llamado período de carencia de un préstamo supone la exoneración del cumplimiento de la obligación a cargo del prestatario de satisfacer los intereses y de la devolución del principal del préstamo durante un determinado período temporal. En consecuencia aquellas escrituras públicas a través de las cuales se formalice la constitución o ampliación del período de carencia de un préstamo hipotecario podrán tener derecho a la aplicación de los beneficios fiscales regulados en el art. 9 de la citada Ley 2/1994, siempre que concurren los restantes requisitos legales exigibles al efecto.⁹

En resumen, la escritura pública de ampliación de préstamo hipotecario reúne el conjunto de requisitos previstos en el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para poder quedar sometida al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados. Y, por lo que respecta a la determinación de su base imponible,

⁹ Analizaba además la citada Resolución de la DGT la tributación de otras dos operaciones de modificación de las cuestiones de un préstamo hipotecario. En primer lugar, la cuestión relativa al régimen de tributación aplicable a una operación consistente en el otorgamiento de una escritura pública en la que se formaliza la ampliación de un préstamo hipotecario concedido por una entidad financiera, estimando el citado Centro Directivo que dicha operación estará sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, quedando integrada la base imponible por la responsabilidad hipotecaria añadida en la ampliación, es decir, por el importe del principal ampliado, más los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos. Y, en segundo término, el otorgamiento de escrituras públicas que documentan la ampliación del plazo de los préstamos con garantía hipotecaria, señalándose en el presente caso que el acto de contenido valuable que motiva la inscripción registral es la hipoteca. En dicha ampliación del plazo del préstamo hipotecario el contenido valuable que constituirá la base imponible de la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, será el correspondiente a la modificación de la suma total garantizada, que no ha tributado previamente.

su importe se fijará atendiendo al incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe del principal de la ampliación, más los intereses pactados y las cantidades estipuladas para costas y gastos.¹⁰

Con posterioridad se encargaría de precisar la Dirección General de Tributos mediante contestación a Consulta de 10 de septiembre de 2013, relativa al otorgamiento de una escritura de modificación de préstamo hipotecario en la que se incluían tres titulares, deudores no hipotecantes, ampliándose el plazo e hipotecándose una nueva finca y redistribuyéndose la carga entre las dos fincas, sin ampliación de hipoteca, que en los tres supuestos planteados (asunción de la deuda por tres titulares no hipotecantes, ampliación del plazo de la hipoteca e hipoteca de una nueva finca redistribuyéndose la carga entre las dos fincas, sin ampliación de hipoteca) resultaba de aplicación lo dispuesto en el art. 31.2 del Texto Refundido, de manera que para la aplicación de la cuota variable del Documento Notarial habrán de concurrir “conjuntamente” todos los requisitos exigidos en dicho precepto, a saber: tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial; tener por objeto cantidad o cosa valuable; contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles; y contener actos o contratos no sujetos al ISD o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del RDLeg. 1/1993 (relativos a las Modalidades de TPO y OS).

Así las cosas en primer lugar, respecto de la modificación derivada de la inclusión de tres deudores no hipotecantes, habrá que tener presente que, aun cuando la asunción de deudas no está contemplada como hecho imponible en el RDLeg. 1/1993 por la Modalidad de TPO (lo que, en principio, podría permitir su tributación por la cuota variable del Documento Notarial) dicha operación, sin embargo, no tiene la condición de inscribible, por lo que asimismo queda excluida la aplicación del citado gravamen. En cuanto a la ampliación del plazo de la hipoteca recuerda la DGT que en dicho supuesto sí que concurren todos los requisitos del art. 31.2 del Texto Refundido, lo que determina que dicha operación quede sujeta a la cuota variable del Documento Notarial del ITPyAJD, aunque exenta, en virtud de lo establecido en los arts. 1 y 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios. Por tanto, y a resultas de lo señalado en dichos preceptos, si la novación modificativa del préstamo hipotecario se refiere a las condiciones del tipo de interés y a la alteración del plazo o a ambas, y el préstamo hipotecario está

¹⁰ Véase, en este sentido, la contestación de la DGT a Consulta de 8 de junio de 2010.

concertado con una de las entidades financieras a que se refiere el art. 1 de la Ley 2/1994, la escritura pública en que se formalice la operación estará exenta de la referida cuota gradual. Ahora bien, si la novación incluyera o se refiriese a algún otro aspecto del préstamo hipotecario, diferente al tipo de interés y al plazo, que también cumpliera los requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITPyAJD (teniendo por objeto cantidad o cosa valuable, lo que no parecía que, en el presente caso, concurría en la escritura pública debatida) la operación estaría sujeta a la referida cuota gradual sin exención.

Finalmente, y por lo que respecta a la constitución de hipoteca sobre la nueva finca redistribuyendo la carga entre la finca anteriormente hipoteca y la que se hipotecaba sin ampliación de la garantía hipotecaria, a pesar de que en el concreto supuesto planteado a la DGT se denominó la operación como de "redistribución de la carga hipotecaria entre las dos fincas", a la vista de lo dispuesto en el art. 123 de la Ley Hipotecaria, dicha operación no podría calificarse de distribución ya que, de acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto *"Si una finca hipotecada se dividiere en dos o más, no se distribuirá entre ellas el crédito hipotecario, sino cuando voluntariamente lo acordaren el acreedor y el deudor. No verificándose esta distribución, podrá repetir el acreedor por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera, o contra todas a la vez"*.

Ahora bien en el presente caso planteado no se trataba de la división de la finca inicialmente hipotecada, sino de la hipoteca de una nueva finca que respondería de la parte de garantía de la que se liberaba a la inicialmente hipotecada, siendo por tanto dos las operaciones a examinar a efectos del ITPyAJD, a saber, la cancelación parcial de la hipoteca primeramente constituida (al reducirse la garantía que sobre ella recaía, en los términos que resultan del art. 80 de la Ley Hipotecaria (LH), y la constitución de una nueva hipoteca sobre una finca diferente, que respondería de la parte de garantía hipotecaria de la que hubiese sido liberada la finca inicialmente hipotecada. Y, en ambas operaciones (cancelación parcial de hipoteca y constitución de hipoteca en garantía de un préstamo) concurren todos los requisitos del art. 31,2 del Texto Refundido, procediendo en consecuencia su tributación por la cuota variable. Así las cosas la cancelación parcial de hipoteca constituirá una operación sujeta a la cuota variable y exenta en virtud del art. 45.I.B.18 del RDLeg. 1/1993. Y la constitución de una nueva hipoteca tendrá la consideración de operación sujeta a la cuota variable, sin exención, por lo que deberá tributar por el art. 31.2 del Texto Refundido, sobre una base imponible constituida por el importe de la responsabilidad hipotecaria,

comprendiendo aquellas sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos, y teniendo presente además que si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 30 del citado Texto Refundido.

Por su parte la contestación de la DGT a Consulta de 7 de mayo de 2014 analizó un supuesto en el que un sujeto adquirió un bien inmueble gravado con una hipoteca, subrogándose en la misma y produciéndose en la escritura de compraventa y subrogación la novación del préstamo hipotecario, modificándose ciertas condiciones como el interés, el plazo y el valor de tasación del inmueble hipotecado.

De conformidad con lo declarado por la DGT el art. 9 de la Ley 2/1994 establece la exención de la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, para determinadas escrituras públicas, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el art. 1 de dicha Ley y que la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, o a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas. Tal y como precisa la DGT fuera de estos supuestos no es posible aplicar la exención sin contravenir la prohibición de la analogía establecida en el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Como es sabido dicha figura jurídica, que tiene carta de naturaleza y es admisible en el ordenamiento jurídico español en los términos previstos en el art. 4.1 del Código, presenta en el Derecho Tributario unos límites estrictos fijados por el citado art. 14 de la Ley General Tributaria, no pudiendo aplicarse ni para gravar supuestos de hecho no recogidos expresamente en la Ley (extensión del hecho imponible), ni para aplicar exenciones, reducciones y bonificaciones de la base imponible, deducciones y bonificaciones de la cuota u otros incentivos fiscales no regulados expresamente (extensión de beneficios fiscales).

En consecuencia en el presente caso no resultará de aplicación la bonificación establecida en el citado art. 9 de la Ley 2/1994. Dicha escritura pública que documente la modificación del valor de tasación del inmueble hipotecado estará sujeta a la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, por concurrir en ella los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, no siendo aplicable la exención establecida en el art. 9 de la Ley 2/1994. El contenido valuable de la escritura de novación, que reúne todos los requisitos establecidos en el art. 31.2 del Texto Refundido, vendrá determinado por el importe de la obligación o capital garantizado (el saldo pendiente de pago a fecha de la escritura de modificación),

más los intereses, costas y gastos que se establezcan.¹¹

Igualmente el TEAC ha tenido ocasión de referirse a la tributación de estas operaciones consistentes en la ampliación de un préstamo hipotecario y distribución de la responsabilidad hipotecaria, entre otras, en su Resolución de 2 de diciembre de 2009. Concretamente a través de dicha Resolución se analizaba la cuestión relativa a la determinación de la base imponible del ITPyAJD en los casos de ampliación del préstamo hipotecario y redistribución de la responsabilidad hipotecaria entre las fincas resultantes de una declaración de obra nueva y división horizontal.

11 Véase igualmente a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 9 de febrero de 2015, a través de la cual se analizaba el supuesto relativo a un sujeto titular de un préstamo garantizado con una hipoteca sobre 3 fincas por importe de 100.000 euros, planteándose ampliar el préstamo por importe de 5.000 euros y redistribuir la responsabilidad total entre dichas fincas, suscitándose a tal efecto la cuestión relativa a si debía tomarse como base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados el importe ampliado (más intereses y gastos) o la total responsabilidad de la hipoteca. Tal y como se encarga de recordar a este respecto la DGT la Ley Hipotecaria prohíbe hipotecar conjuntamente varias fincas sin especificar la parte de responsabilidad hipotecaria que corresponde a cada una. Cuando en garantía de una obligación se constituye una hipoteca sobre varias fincas, la distribución de la responsabilidad hipotecaria entre ellas debe producirse necesariamente ab initio, sin que pueda constituirse la garantía sin su distribución; en este caso la constitución de hipoteca y la simultánea y necesaria redistribución de la responsabilidad hipotecaria constituyen un único acto. Así, si una finca hipotecada se divide posteriormente en dos o más, sólo se distribuye entre ellas el crédito hipotecario cuando voluntariamente lo acuerden acreedor y deudor; de no ser así, el acreedor podrá exigir la totalidad de la suma contra cualquiera de las nuevas fincas o contra todas a la vez. De este modo el único acto susceptible de tributación en el supuesto planteado lo sería la ampliación de la hipoteca en 5.000 euros, a la que resultaría de aplicación la cuota variable del documento notarial en los términos que derivan de los arts. 30 y 31.2 del RDLeg. 1/1993, no quedando la base imponible del Impuesto constituida por la responsabilidad hipotecaria total, sino solo por la añadida en la ampliación en función del incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe de principal ampliado, más los correspondientes intereses pactados y las cantidades para costas y gastos, de acuerdo con lo ya declarado en su día por el TEAC mediante Resolución de 22 de septiembre de 1994. En resumen, no cabe hipotecar conjuntamente varias fincas a la vez sin especificar la parte de responsabilidad hipotecaria que corresponde a cada una de ellas. Cuando en garantía de una obligación se constituye una hipoteca sobre varias fincas, la distribución de la responsabilidad hipotecaria entre ellas debe producirse necesariamente ab initio, sin que pueda constituirse la garantía sin su distribución, de tal forma que se puede afirmar que en tal caso, la constitución de hipoteca y la simultánea y necesaria redistribución de la responsabilidad hipotecaria constituyen un único acto, a diferencia del supuesto contemplado en el art. 123 de la Ley Hipotecaria, de conformidad con el cual "Si una finca hipotecada se dividiere en dos o más, no se distribuirá entre ellas el crédito hipotecario, sino cuando voluntariamente lo acordaren el acreedor y el deudor. No verificándose esta distribución, podrá repetir el acreedor por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera, o contra todas a la vez". Hallándose el crédito garantizado inicialmente con una sola finca, en el momento de su constitución no resulta necesaria ni posible la distribución de responsabilidad. Ahora bien sí, con posterioridad a la constitución de la hipoteca, la finca gravada se divide en dos o más, en ese momento se hace posible, aunque no obligatoria, la distribución de la responsabilidad, acto jurídico posterior e independiente de la constitución de la garantía y susceptible de tributar por la cuota variable del documento notarial, en tanto concurren las circunstancias exigidas en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993. Por el contrario, en el supuesto contemplado en el art. 216 del Reglamento Hipotecario no concurren realmente dos actos independientes (constitución de garantía o ampliación de la misma y redistribución de responsabilidad) que deban asimismo tributar de forma independiente, sino un solo acto, la constitución o ampliación de la hipoteca, que al estar garantizada por varias fincas, deberá determinar la cantidad de que cada finca deba responder.

Tal y como se encargó de recordar el TEAC, en lo que respecta a la distribución de la responsabilidad hipotecaria su tributación por la cuota gradual del concepto Actos Jurídicos Documentados (Documentos Notariales) fue ya refrendada en su día por el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de octubre de 2003, dictada al resolver un recurso de casación en interés de ley, que fija la doctrina legal.

En el presente supuesto, en la ampliación del crédito con garantía hipotecaria la base imponible estaría constituida por el incremento patrimonial que se deriva de la ampliación, si bien estaba exento. Y, en cuanto a la tributación de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria, debería haberse practicado liquidación por la redistribución de la inicial hipoteca constituida sobre las primitivas parcelas, sobre las que posteriormente, tras ser agrupadas, se realizó la obra nueva y la división horizontal, es decir la liquidación estaría integrada, exclusivamente por el importe total garantizado por la hipoteca constituida en escritura pública (crédito hipotecario inicialmente concedido), ya que la redistribución de la responsabilidad hipotecaria se limitó a la cantidad inicialmente garantizada sobre las fincas que posteriormente se agregaron en una, siendo el resto una ampliación de la hipoteca (modificación que produce un incremento patrimonial en el acreedor hipotecario y que, por tanto, debería tributar como ampliación de derecho) ampliación que recayó sobre el único objeto existente en el momento en que se produjo, como fue el resultado de la declaración de obra nueva y división horizontal del edificio construido sobre el solar que resultó de la agregación de las fincas primitivas, siendo absolutamente necesario e imprescindible, en lo que respecta a la ampliación de la hipoteca, de conformidad con los arts. 119 de la Ley Hipotecaria y 216 del Reglamento, determinar la cantidad o parte de gravamen de que cada una de las fincas debía responder.

De este modo concluyó el TEAC que no se estaba en realidad ante un supuesto de distribución voluntaria, motivo por el cual no resultaba posible hablar de la existencia de un negocio jurídico autónomo, ya que dicha responsabilidad nace necesariamente distribuida, no existiendo más que un hecho imponible que es la ampliación del préstamo hipotecario. Así las cosas, con motivo de la operación consistente en la redistribución de la responsabilidad hipotecaria la base imponible estimó el TEAC que la base imponible habría de quedar integrada por el importe del préstamo inicial que se redistribuye más los intereses y costas correspondientes.¹²

Por lo que respecta al régimen fiscal aplicable al otorgamiento de aquellas escrituras de novación de

préstamo hipotecario y liberación de deudores, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2020 analizó un concreto supuesto en relación con el cual se debatía acerca de la posibilidad de reconocer que la liberación en escritura pública notarial entre codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca de determinados inmuebles no está sujeta a la Modalidad de AJD del ITPyAJD por aplicación de los arts. 30 y 31 del RDLeg. 1/1993, toda vez que no se produce una redistribución de la responsabilidad hipotecaria previamente establecida, no teniendo lugar por ende la sujeción a la Modalidad de AJD cuando dicha liberación constituye una modificación meramente subjetiva que no produce una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria, puesto que sigue recayendo sobre los mismos inmuebles.

El Alto Tribunal comparte el criterio de las recurridas relativo a que concurre aquí el hecho imponible consistente en la ampliación de préstamo, produciéndose la modificación de las obligaciones garantizadas y, con ello, de la garantía hipotecaria, lo que constituye hecho imponible nuevo en el que se produce una modificación de las responsabilidades hipotecarias como consecuencia de la ampliación del préstamo hipotecario y de la liberación de los deudores operada, teniendo tal modificación de responsabilidad hipotecaria claras repercusiones registrales. Y ello por cuanto, en el presente caso, la hipoteca original accedió al registro según lo pactado en la escritura original, produciéndose una clara alteración al ser modificado el préstamo y la obligación garantizada por la hipoteca.

En definitiva, aunque la garantía hipotecaria sobre la finca no se altere, si se produce una modificación subjetiva de los responsables que tiene acceso al Registro. Y ello aunque pueda tener su causa en la extinción del condominio, liberándose respectivamente de la responsabilidad del préstamo hipotecario los afectados por la extinción y concretándose su responsabilidad

12 Acerca de la tributación de estas operaciones de ampliación de un préstamo hipotecario puede consultarse igualmente la Sentencia del TSJ. de Madrid de 14 de diciembre de 2009, a través de la cual se analizó un concreto supuesto de autos en el que la parte demandante sostenía que la escritura pública de ampliación del préstamo hipotecario inicialmente concedido no debía tributar por AJD por el total importe del crédito hipotecario ya que, al haber satisfecho ya el referido impuesto por el importe del préstamo concedido en un principio, ahora ya no procedía exigir el Impuesto sino por la cantidad en que se amplió. Por su parte la Administración consideró que existían dos hechos imponderables diferentes, ampliación del préstamo hipotecario y distribución de aquél entre nuevas y distintas fincas. De conformidad con lo declarado por el Tribunal en el supuesto de autos debía desestimarse el recurso, ya que la escritura pública objeto de controversia no se limitó a la ampliación del crédito hipotecario sino que también modificaba el importe de la garantía hipotecaria y lo distribuía entre determinadas fincas resultantes de la previa declaración de obra nueva y división horizontal, quedando otras liberadas de la citada carga.

exclusivamente en las fincas de las que tras la extinción resultan adjudicatarios, son beneficiados por dicha liberación.

Comparte así el TS el criterio de la Sentencia recurrida relativo a que concurren los requisitos legales para sujetar la escritura al Impuesto, concluyendo que la liberación en escritura pública notarial de codeudores de un préstamo garantizado mediante hipoteca de determinados inmuebles está sujeta a la Modalidad de AJD del ITPyAJD

IV. A MODO DE CONCLUSIÓN.

La constitución de fianza en garantía de un préstamo sólo tributa por el concepto de préstamo cuando la garantía se hubiera constituido simultáneamente al préstamo o cuando haya sido prevista en el contrato inicial. Por tanto, para que haya un solo acto liquidable es necesario que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente o que la garantía se preste con posterioridad si estaba prevista en el título constitutivo del préstamo. Ello será así en la medida en que en la escritura inicial se halle prevista la garantía para el caso de subrogación, resultando indiferente que la fianza no haya sido constituida en el momento en que se contrató el préstamo si lo hubiese sido en la misma escritura de compraventa y subrogación en el préstamo que tuvo plena vigencia y existencia.

Para determinar la tributación de la constitución de una fianza debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza. Así, si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En cambio, si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD.

Dada la constitución de una fianza sujeta al ITPyAJD en garantía de un préstamo, dicha operación tributará exclusivamente por el concepto de préstamo ("tratamiento unitario del préstamo") siempre que la constitución de la fianza sea simultánea con la concesión del préstamo o, al menos, que en su otorgamiento esté prevista la posterior constitución de la fianza. Pero no es suficiente la previsión de la mera posibilidad de que se constituya la fianza.

Aplicando el régimen fiscal de la constitución del préstamo a su posterior ampliación, teniendo éste la consideración de simple y habiendo estado sujeto pero exento de TPO, lo mismo sucedería con la ampliación, ya que ésta debe liquidarse en los mismos términos que la constitución. Y, si el préstamo fuese hipotecario, habiendo

quedado el documento notarial sujeto a la Modalidad de AJD sin exención, idéntico criterio habría de aplicarse a la escritura a través de la cual se formalizase la ampliación, si bien sobre una base constituida por la diferencia existente entre la cantidad total garantizada después de la ampliación y aquella que hubiese sido fijada inicialmente en la constitución.

Aquellas escrituras públicas que documentan la ampliación del plazo de los préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual no se hallan sujetas a gravamen por la cuota fija IAJD de acuerdo con

lo establecido en el Real Decreto Ley 2/2008, de medidas de impulso a la actividad económica.

La escritura pública de ampliación de préstamo hipotecario reúne el conjunto de requisitos previstos en el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 para poder quedar sometida al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados. Y, por lo que respecta a la determinación de su base imponible, su importe se fijará atendiendo al incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe del principal de la ampliación, más los intereses pactados y las cantidades estipuladas para costas y gastos.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ...20**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.20**

- Reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, cuando todavía no eran exigibles..... 20
- Tributación de la extinción de un condominio formalizada junto con la división en régimen de propiedad horizontal 20
- Naturaleza de canon a efectos del art. 13 de la Directiva 2002/20/CE, cuando grava la constitución de una concesión sobre el dominio público radioeléctrico..... 21
- Calificación: extinción de condominio o permuta..... 21
- Concesión administrativa: naturaleza jurídica del contrato 22
- Base imponible: declaración por precio en la escritura o por el sistema de valoración..... 22
- Aplicación de la bonificación fiscal autonómica para la transmisión de un inmueble que haya de constituir la vivienda. Remisión al concepto de vivienda habitual en el IRPF 24
- Extinción del condominio al constituir la división horizontal..... 25
- Concesión administrativa o una licencia para carga y descarga nocturna 25
- Renuncia a la exención de IVA: destino previsible de los inmuebles adquiridos..... 26
- Aplicación del tipo autonómico 27

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES27

- Principio de unicidad y medio de valoración empleado 27
- Donación encubierta en un contrato de compraventa..... 28
- Valor de adquisición de un inmueble: valor fijado por el perito judicial. 29
- Inscripción en el Registro Municipal de Uniones de Hecho de Alcobendas. 30
- Procedencia del recargo por declaración extemporánea en una sucesión ab intestato: desconocimiento de la condición de heredero. 30
- Deudas deducibles. 31
- Donación mediante transferencia de dinero por una empresa dominicana. 32
- Capacidad interruptiva de la prescripción de un procedimiento civil que interpuso para reclamar la cuota legitimaria. 32
- Acreditación de la titularidad de la vivienda habitual. 33
- Fecha de la declaración de la discapacidad para el cálculo de la base liquidable del Impuesto. 33
- Reducción por empresa familiar: remuneraciones del directivo jubilado de una empresa familiar. 34

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO35

- Recurso contencioso administrativo interpuesto por la Administración Autonómica contra una resolución de los Tribunales Económico-administrativos estimatoria de las pretensiones del contribuyente, pero que haya dejado imprejuzgados alguno de los motivos de oposición al acto recurrido por considerar innecesario su análisis..... 35
- Aportación de parte del documento en vía de recurso de alzada contra resolución económico administrativa interpuesta por la Administración. 35
- Efecto de la tasación pericial contradictoria sobre el procedimiento de gestión. 36
- Comprobación de la valoración de una finca rústica..... 36
- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar. 37
- Comprobación de valores: método de testigos..... 37
- Comprobación de valores. 38

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

REDUCCIÓN DE CAPITAL CON CONDONACIÓN DE DIVIDENDOS PASIVOS, CUANDO TODAVÍA NO ERAN EXIGIBLES

Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de noviembre.

La controversia planteada consiste en determinar si la reducción del capital social, a través de la condonación a los socios de realizar las aportaciones pendientes, constituye o no el hecho imponible del ITPyAJD en su modalidad de operaciones societarias.

En el caso que nos ocupa, se acordó prorrogar el plazo de desembolso del capital social pendiente; se propuso la condonación de dividendos pasivos pendientes de desembolso mediante reducción del valor nominal de las acciones; mediante escritura pública la entidad mercantil TE., S.A., acordó la reducción del capital social de la entidad en la suma de 5.460.000 euros, mediante la reducción del valor nominal de todas y cada una de las acciones, con el objeto de condonar a los socios el dividendo pasivo pendiente de desembolso que asciende a 5.460,000 euros. En dicho momento aún no era exigible el desembolso, sin que se produjera devolución alguna a los socios.

Para la Sala, no existe crédito alguno a favor de la Sociedad, pues a la fecha de la condonación no era exigible aún el desembolso, siendo evidente que en estos casos la base imponible sería cero al no haber devolución de aportaciones (el dividendo pasivo obedece a una ampliación de capital que no fue desembolsada, y no hay que devolver nada al socio ya que nada fue aportado), y no siendo exigibles no procede contabilizarlos como activos de la sociedad. No existe desplazamiento patrimonial efectivo a favor de los socios, en tanto que no existía deuda exigible, ni, por ende, devolución alguna. Todo lo cual lleva al Tribunal a responder que, en los supuestos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, cuando todavía no eran exigibles, el valor económico para determinar la base imponible del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de operaciones societarias, es cero.

TRIBUTACIÓN DE LA EXTINCIÓN DE UN CONDOMINIO FORMALIZADA JUNTO CON LA DIVISIÓN EN RÉGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

Tribunal Supremo. Sentencia de 18 de octubre de 2023.

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

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

NATURALEZA DE CANON A EFECTOS DEL ART. 13 DE LA DIRECTIVA 2002/20/CE, CUANDO GRAVA LA CONSTITUCIÓN DE UNA CONCESIÓN SOBRE EL DOMINIO PÚBLICO RADIOELÉCTRICO

Tribunal Supremo. Sentencia de 11 de diciembre de 2023.

La cuestión que presenta interés consiste en determinar si el Derecho de la Unión Europea y, en particular, la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), interpretada a la luz de la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2020, C-443/19, se opone a la exigencia conjunta de la Tasa por reserva de dominio público radioeléctrico (Tasa de Espectro) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (canon), en las concretas condiciones establecidas por la legislación española.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, constituye un "canon" a los efectos del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización) cuando grava la constitución de una concesión sobre el dominio público radioeléctrico al estar vinculado su hecho imponible a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias.

El artículo 13 de la Directiva autorización se opone al expresado impuesto cuando esos derechos de uso de radiofrecuencias se sujeten, además, a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico al no cumplir, en su conjunto, los requisitos establecidos en el referido artículo, en particular, el relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias.

CALIFICACIÓN: EXTINCIÓN DE CONDOMINIO O PERMUTA

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 4 de diciembre de 2023.

Es objeto del presente recurso es contra la resolución del TEAR de Madrid desestimando la reclamación contra liquidación por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas con ocasión del otorgamiento de escritura de disolución de condominio. El fundamento de la liquidación por ITP que el TEAR confirma era doble. En primer lugar, porque los bienes comprendidos en la escritura proceden de tres herencias distintas, existiendo tres comunidades hereditarias, que no se extinguen totalmente después de la escritura otorgada, pues determinados bienes de dichas herencias no han sido incluidos en la escritura. En segundo lugar, nuevamente sobre la base de la existencia de tres comunidades de bienes, los cambios de titularidad entre ellas se deben calificar como permutas, puesto que no se ha considerado cada una de ellas individualmente.

Contra el anterior acuerdo se interpone recurso solicitando la anulación de la liquidación impugnada, en cuanto el condominio preexistente, referido a cada una de las fincas, quedó extinguido con la escritura, no siendo tampoco relevante el origen o modo de adquisición de cada uno de los bienes cuya indivisión cesa, bastando con que concurran los presupuestos establecidos en Sentencia del TS de 30 de Octubre de 2019, cuyo criterio ha asumido la Dirección General de Tributos en consultas V2889/21 de 17 de Noviembre de 2021 y consulta V2739/21 de 10 de Noviembre de 2021.

Para el Tribunal, no estamos en supuesto de extinción parcial subjetiva del condominio, sino en supuesto de extinción parcial objetiva, supuesto al que es aplicable las consideraciones que viene realizando el Tribunal Supremo reiteradamente, (ST 6 de Septiembre de 2012) en el sentido de que " la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente" y que entendemos más próximo al abordado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de Mayo de 2021, en cuanto, y esto es lo esencial para la resolución de la controversia en los términos que se ha planteado en el presente caso, no es obstáculo para negar efecto y alcance traslativo de cuotas, el hecho de que la comunidad subsista sobre otros bienes, cuando por efecto de lo acordado, la comunidad en efecto se extingue sobre otros, sobre los que el adquirente ya ostentaba participación.

Por lo que se refiere al argumento de que existiría permuta al haber procedido los comuneros a la compensación cruzada entre distintas comunidades de bienes utilizado en la liquidación, el Tribunal Supremo considera que, cumpliéndose los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás, deberá tributar por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por resultar aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el referido artículo 7.2.B); y ello, con independencia de que la compensación sea en metálico, mediante la asunción de deudas del otro comunero o mediante la dación en pago de otros bienes.

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: NATURALEZA JURÍDICA DEL CONTRATO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 1 de diciembre de 2023.

La controversia entre las partes se centra en la naturaleza jurídica del contrato celebrado entre OE.,S.A. y la Sociedad Urbanística Municipal de Villanueva del Pardillo, al entender la Comunidad de Madrid, en contra del criterio del TEAR, que mediante el citado contrato se cede un terreno para coadyuvar a la prestación de un servicio de interés general y su naturaleza es demanial, por inscribirse dentro de un conjunto de elementos afectos a este servicio, concluyendo que debe tributar como concesión administrativa. El TEAR por su parte entiende que, como el inmueble que es objeto de cesión es un bien patrimonial, no puede calificarse la operación como concesión administrativa sujeta a la modalidad de TPO, sino como arrendamiento de bienes sujeto, en su caso, al IVA.

Para el Tribunal, la homologación a efectos tributarios de las concesiones y los contratos concertados por las Administraciones públicas ha de tener un límite, pues, en realidad, todos ellos están vinculados definitivamente con el ejercicio de funciones públicas y el límite debe venir determinado por la relación más o menos directa de las prestaciones del contratista con un servicio público municipal en concreto, pues la justificación del tratamiento fiscal reside en la transmisión del conjunto de facultades o privilegios inherentes al servicio público que se cede, y en este caso ningún servicio público municipal se transmite sino el mero arrendamiento de un bien patrimonial del Ayuntamiento. En el presente supuesto, el contrato en cuestión se califica como contrato de arrendamiento y debe deducirse que el bien cedido no es de dominio público, sino un bien patrimonial del Ayuntamiento, no transmitiéndose ningún servicio público municipal, por lo que no ha de quedar sujeto al ITP-AJD, modalidad TPO.

BASE IMPONIBLE: DECLARACIÓN POR PRECIO EN LA ESCRITURA O POR EL SISTEMA DE VALORACIÓN

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 17 de noviembre de 2023.

La controversia se encuentra en la interpretación de las normas siendo los hechos incontrovertidos.

Con fecha 10.5.2018 se otorgó escritura de compraventa ante el Notario de Madrid D. Francisco Consegal García, del inmueble sito en C/Hilarión Eslava 134 de Madrid, local comercial 2, finca 17.851 del Registro de la Propiedad 5 de Madrid. Protocolo 3.123. En dicha escritura se consignaba como precio de compra la cantidad de 500.000 euros, pero la recurrente presentó declaración por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por la mencionada escritura de compraventa,

estableciendo como base imponible la cantidad de 293.902 euros, y dicha cantidad se correspondía con el Sistema Integral de Valoración Oficial de la Comunidad de Madrid.

La Comunidad de Madrid inició procedimiento de comprobación limitada que terminó con Acuerdo de liquidación emitido por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid con arreglo a una cuota tributaria de 7.500 euros, unos intereses de demora de 163'57 euros y un total de deuda tributaria de 3. 255, 04 euros después de descontar lo ingresado por autoliquidación, 4.408,53 euros.

Sobre dichos datos se plantean dos infracciones por el actor, violación del art. 90 LGT que se complementa con el art. 157.1 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio de Gestión e Inspección Tributaria, por que conforme a ellos sería meridianamente claro que la valoración del inmueble comprado, proporcionada por la propia Administración autora del acto, es vinculante. Y en segundo lugar la improcedencia del procedimiento de comprobación limitada utilizado, por que utiliza el art. 46.3 de la LITPAJD, el cual se ubica dentro del procedimiento de comprobación de valores.

Hay que partir de que la presente problemática ha sido analizada ya por la presente Sala y Sección y no se advierten motivos para separarse de la doctrina ya aplicada ante la ausencia de Sentencia del Tribunal Supremo que revoque tal pronunciamiento. Concretamente en la Sentencia de fecha 13 de mayo de 2022 en el PO 456/2020, fundamentación que reproducimos:

"La Ley General Tributaria en su artículo 90 regula la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, "1. Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. 2. Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria. Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario". Y dicho artículo está en relación con el art. 157.1 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio "Comprobación de valores. 1. La Administración tributaria podrá comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo que el obligado tributario haya declarado de acuerdo con: a) El valor que le haya sido comunicado al efecto por la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 90 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 69 de este reglamento. b) Los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 2. Lo dispuesto en esta sección se entenderá sin perjuicio de lo establecido en la normativa de cada tributo". Analizados dichos preceptos y aun admitiendo la complejidad del caso planteado, la Sección considera ajustado a derecho, desestimar el motivo impugnatorio del recurrente. Es cierto que el art. 90 LGT establece una especie de consulta vinculante para la Administración si el recurrente cumple una serie de requisitos, así como también el art. 157.1 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio. Y también es cierto que la cantidad consignada en la autoliquidación por el obligado tributario fue la aportada por la Administración días antes. Sin embargo; el art. 157.2 antes transcrito indica que ello se entenderá sin perjuicio de lo establecido en la normativa de cada tributo. Y en la normativa propia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se encuentra el art. 46 que dispone en su apartado "3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible". Por lo tanto está estableciendo un límite inferior del valor por el que se puede autoliquidar, esto es, el precio o contraprestación pactada. Es cierto, tal y como se ha indicado por el recurrente que tal precepto se inserta en un capítulo de la Ley dedicado a la comprobación de valores, sin embargo por esta Sección, y ante la ausencia de pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre tal cuestión, considera por mayoría que tal principio excede de los propios términos estrictos de la comprobación y supone una norma general que impide liquidar por una cantidad inferior de la contenida en la escritura como precio, puesto que ello supondría que parte de la contraprestación efectivamente pactada quedase sin tributación. Por lo tanto, en este caso, siendo clara que la contraprestación pactada era superior al valor por el que se autoliquidó era correcta la actuación de la Administración de corregir la autoliquidación aplicando el precio pactada, aun existiendo dicha consulta previa, al anteponerse esta norma específica al régimen general de las consultas".

En aquel procedimiento también se discutía sobre la nulidad del procedimiento utilizado pero siendo en ese supuesto un procedimiento de verificación de datos. En cualquier caso también puede aplicarse su fundamentación para avalar la utilización de un procedimiento de comprobación limitada y no de comprobación de valor. El art. 136 LGT dispone:

" La comprobación limitada. 1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. 2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones: a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto. b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario. c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos".

En el presente caso no se ha hecho salvo utilizar un dato consignado en la escritura y aplicar un precepto legal. La recurrente utiliza precisamente la ubicación del precepto legal para vincularlo con el procedimiento de comprobación que debe utilizar la Administración, pero tal y como se ha indicado antes, se considera que tal norma no regía de forma estricta en su ubicación sino que era una máxima o principio general que podía ser utilizado en otros procedimientos de comprobación por parte de la Administración y precisamente la reforma legislativa que indica la recurrente afectante al art. 10 de la LITPAJD, lo que hace es confirmar dicha interpretación sistemática de la norma que tenía que hacerse antes de la reforma de 2021.

Por todo lo anterior, procede la desestimación del recurso en cuanto a la liquidación impugnada.

SEXTO.- En el presente procedimiento se impugna también la sanción impuesta.

La misma debe revocarse. La motivación del elemento subjetivo se limita, más allá de citas jurisprudenciales, a expresar lo siguiente, folios 179 y siguientes del expediente administrativo de la Comunidad:

Que el contribuyente autoliquidó sin ocultar ni deformar la información relevante, pero declaró una base imponible errónea, demostrando escasa diligencia. Le habría sido exigible declarar al menos como base imponible, el precio pactado en la compraventa de 500.000 euros, al ser clara la norma que así lo establece, art. 46.3 de la LITPAJD, y sin que la contribuyente haya explicado por qué no lo hizo así. Asimismo, no concurriría el supuesto de una posible interpretación razonable de la norma aplicable, que excluyese la sanción.

Según la jurisprudencia, basta imprudencia simple para incurrir en responsabilidad tributaria.

A juicio de esta Sala, esto ni aporta una motivación suficientemente individualizada; no siendo suficiente la afirmación de que el precepto es claro, o no admite una interpretación razonable más favorable. Cuando por el contrario el presente Tribunal en el ya citado PO 456/2020 no impuso costas precisamente por presentar serias dudas de derecho.

Por todo lo anterior procede anular la sanción impuesta.

.....
APLICACIÓN DE LA BONIFICACIÓN FISCAL AUTONÓMICA PARA LA TRANSMISIÓN DE UN INMUEBLE QUE HAYA DE CONSTITUIR LA VIVIENDA. REMISIÓN AL CONCEPTO DE VIVIENDA HABITUAL EN EL IRPF

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 30 de noviembre de 2023.

El recurso tiene como objeto la cuestión estrictamente jurídica de si es o no de aplicación la bonificación fiscal contemplada en el art. 10 de la Ley 31/2002, de medidas fiscales y administrativas, para la transmisión de un inmueble que haya de constituir la vivienda habitual de un sujeto pasivo que tenga 32 años o menos, cuando en lugar de ser la transmisión de una vivienda construida se trata de la transmisión de un solar para la construcción de la vivienda habitual. La cuestión radica en si la remisión que efectúa la Ley autonómica a la normativa del IRPF debe entenderse efectuada a la existente en aquel momento, o a la que ha devenido con posterioridad.

La adopción como propia por la Comunidad Autónoma de una disposición normativa que compete en exclusiva a una materia del Estado se entiende definitivamente efectuada a la redacción dada en la fecha de la adopción normativa, y no a la que con posterioridad pueda darse en la normativa estatal, es la premisa en la que se sostiene la doctrina constitucional de las *leyes repititae*. En el presente caso, ciertamente la reiteración -aquí por remisión- se efectuó con finalidad de dotar de sentido o inteligibilidad al texto normativo aprobado por el Parlamento autonómico, en una materia de su propia competencia, pero al hacerlo incurre en la problemática que resume la STC 51/2029:

“se presta a un margen de inseguridad y error [...], y siempre queda sometida a la necesidad de atender en su día a las eventuales modificaciones de las normas superiores así incorporadas al ordenamiento de rango inferior”. Supuestos todos estos, en los que el principio de prevalencia del derecho estatal no determina la inaplicación de la norma autonómica ni su sustitución implícita por el nuevo contenido de la estatal, sino la inconstitucionalidad sobrevenida de la ley autonómica, significativo del carácter estable y no evanescente del contenido normativo por remisión adoptado.

Esto es, que cuando la normativa autonómica define lo que se entiende por "vivienda habitual" mediante remisión a la normativa estatal en materia del IRPF, lo efectuó al sentido y redacción existente en aquel momento, sin que aquella definición definitiva dada por remisión a la normativa estatal tenga la capacidad de mudar a medida el Estado modifique su normativa. Lo que, en lo que nos ocupa, significa que sí concurre el único elemento por el que la Administración tributaria autonómica cuestionó la procedencia de la bonificación.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO AL CONSTITUIR LA DIVISIÓN HORIZONTAL

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 29 de noviembre de 2023.

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

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA O UNA LICENCIA PARA CARGA Y DESCARGA NOCTURNA

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 20 de octubre de 2023.

La entidad mercantil formuló alegaciones manifestando que el objeto del procedimiento no es una concesión administrativa sino una licencia para carga y descarga nocturna (de 22 a 7 horas) por la que abona una tasa y no un canon anual. La Administración tributaria recurrente defiende la existencia de un desplazamiento patrimonial dado que se produce un traslado de facultades sobre el uso del dominio público a un particular con carácter privativo y con la exclusión o, al menos, limitación del uso común.

La Sala señala que la controversia planteada es sustancialmente idéntica en sus extremos a la ya abordada por sentencia dictada por esa Sección, donde se puede contemplar “en la práctica administrativa y judicial unos cuantos de los hechos sujetos a imposición en virtud de la figura que trata de hacerse valer por la actora a modo de grosera y deformada equiparación: el contrato en cuya virtud una sociedad presta para un Ayuntamiento el servicio de regulación de aparcamiento en vía pública mediante expendedores de tiques; la concesión para la prestación del servicio público de abastecimiento de agua potable y saneamiento; la gestión del servicio público de abastecimiento de agua potable, alcantarillado, depuración de las aguas residuales y de las estaciones depuradoras de aguas residuales; el contrato de concesión administrativa complejo en cuya virtud RENFE adjudica a una empresa, previo concurso, sus derechos en relación con el desarrollo urbanístico del recinto ferroviario, a cambio del canon consistente en la mejora del servicio ferroviario y el equipamiento de sus instalaciones, y la construcción de un edificio nuevo para la instalación de oficinas; la concesión de obra pública consistente en la redacción del proyecto, la ejecución de las obras del mercado municipal de abastos, y la gestión y explotación del supermercado, anexos y aparcamientos; el contrato para la prestación del servicio público de recogida de residuos sólidos urbanos y limpieza viaria entre un Ayuntamiento y una sociedad mercantil; la autorización administrativa para instalar una planta de cogeneración de energía eléctrica y de calor....

Segunda muestra, ya para acabar (y sin que, quede esto claro, sea la forma de determinarse la base imponible razón decisiva para anular la liquidación litigiosa, por si ello no hubiere quedado suficientemente claro ya): se mensura la base imponible, tomando alegre y burdamente la tasa satisfecha por el aprovechamiento, sin apoyo legal alguno. Buen síntoma éste del modo patológico en que se construye ad hoc un hecho imponible aquí inexistente por la Administración, atendiendo de hecho las reglas del art. 13.3 TRLITPAJD al importe total de las contraprestaciones que debe satisfacer la entidad concesionaria a la Administración adjudicataria. Sostener, como hace aquí la recurrente (no basta más que una somera lectura del expediente administrativo, en que el extremo aparece diáfano, negro sobre blanco), que la tasa equivale a canon o precio concesional, sólo denota, en el mejor de los casos para nuestra actora, falta de cuidado, en el ejercicio de la potestad, al acometer un deslinde preciso de instituciones y conceptos jurídicos no asimilables sin más. El recurso, en suma, merece cabal y madurada desestimación.”

RENUNCIA A LA EXENCIÓN DE IVA: DESTINO PREVISIBLE DE LOS INMUEBLES ADQUIRIDOS

Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia. Sentencia de 11 de octubre de 2023.

En el presente caso, no existe duda sobre la constancia formal de la renuncia a la exención de IVA en la adquisición, la controversia gira en torno a saber si el demandante acredita, como indica en su demanda, que el destino previsible de los inmuebles adquiridos lo fue para el desempeño de una actividad que generaba el derecho a deducir total o parcialmente el impuesto soportado en la adquisición de los mismos o si en aplicación de la primera proposición del artículo 20. Dos LIVA procedía la deducción de todo o parte del impuesto soportado en la adquisición, por el empresario o profesional.

La actora ha centrado su petición en la demanda en considerar acreditado que el destino previsible de los bienes le permitía deducir total o parcialmente el IVA soportado en la adquisición de estos.

En el presente, en primer lugar, el órgano de gestión practica una regularización por la adquisición realizada por la actora respecto de determinados inmuebles. En dicha escritura de adquisición se produce una renuncia a la exención del IVA soportado por la adquisición, de modo que el actor, tributó exclusivamente por el impuesto de actos jurídicos documentados conforme a la normativa estatal y no tributó por el impuesto de transmisiones patrimoniales, además de tributar por el IVA correspondiente a la exención renunciada. Con la liquidación se sostiene que no cumpliéndose el requisito del artículo 20.2 LIVA procede una regularización en el sentido de exigir al actor que abone el importe correspondiente al impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas que no fue abonado, por renunciar a la exención de IVA y tributar en consecuencia por IVA, pues la renuncia de IVA practicada no era válida, al no ser el destino previsible de los bienes uno de los que daba derecho a deducir total o parcialmente el importe del IVA soportado.

Es de advertir que los inmuebles objeto de discusión, en primer lugar, eran propiedad de una mercantil que los distribuyó como un reparto de dividendos a los socios integrantes de la propia mercantil que los recibieron en abril de año 2015 constituidos en comunidad de bienes. En esta primera transmisión se hizo renuncia a la exención de IVA.

En septiembre del año 2015, la Comunidad de bienes se extinguió de modo que los bienes que la integraban se distribuyeron entre sus integrantes, correspondiendo a la actora un 61% de los bienes de la comunidad de propietarios. En la transmisión de los citados bienes, la hoy actora, volvió a renunciar a la exención de IVA, tributando por IVA y a su vez, por el impuesto de actos jurídicos documentados con un tipo de gravamen reducido al 2.5 % y no tributando por Impuesto de transmisiones patrimoniales. Esta actuación le fue corregida en procedimiento de comprobación limitada al entender que no se acreditada que el destino previsible de los inmuebles adquiridos le permitía deducir total o parcialmente el importe de impuesto soportado en los términos del artículo 20. Dos LIVA.

La Sala, examinada la documental obrante en Autos, en especial el acta firmada con conformidad por la actora, en una inspección tributaria llevada a cabo por la AEAT en la que se le comprobaba el IVA de los años 2014 a 2016, permite entender que la actora tenía reconocido el derecho a deducir total o parcialmente el impuesto soportado en la adquisición, lo que debe llevar a la estimación del motivo.

APLICACIÓN DEL TIPO AUTONÓMICO

Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha. Sentencia de 16 de octubre de 2023.

Por lo que respecta a la cuestión del tipo del impuesto de transmisiones patrimoniales aplicable, la Administración aplicó el 9 % y el actor reclama la aplicación del 6% por efecto del art. 19 de la Ley la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha, que dice en su apartado segundo: "Se aplicará el tipo reducido del 6 por ciento a las transmisiones de inmuebles que tengan por objeto la adquisición de la primera vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que el valor real de la vivienda no exceda de 180.000 euros y se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que la adquisición se financie en más del 50 por ciento mediante préstamo hipotecario sobre el inmueble adquirido, que reúna las condiciones establecidas en el apartado 3 del artículo 21, y que la adquisición de la vivienda y la concertación del préstamo hipotecario se realicen en la misma fecha.

b) Que el valor real de la vivienda sea igual o superior al valor asignado a la misma en la tasación realizada a efectos de la mencionada hipoteca".

El actor, aunque en la escritura anunció su voluntad de hacer aplicación del tipo que ahora defiende, luego no lo aplicó en la autoliquidación que presentó, girándola al 9 %, de modo que no es extraño que la Administración no lo hiciera tampoco al liquidar el impuesto tras comprobar y elevar el valor de transmisión que constituye la base imponible. No obstante, es perfectamente legítimo que el actor, al impugnar la liquidación que sustituye íntegramente a su autoliquidación, impugne todos sus aspectos, incluido este del tipo imponible. El actor ya incluyó este alegato y petición en su reclamación económico-administrativa y que el Tribunal Económico-Administrativo Regional la desestimó con carencia completa de motivación, limitándose a afirmar que no se daban los requisitos para la aplicación del tipo del 6%, sin concretar cuál era el requisito que no se daba.

La Administración tributaria, sí expone cuáles son los requisitos que no se dan. En primer lugar, dice, no se cumple el requisito de que la adquisición de la vivienda y la concertación del préstamo hipotecario se realicen en la misma fecha, dado que el adquirente se subrogó en un préstamo hipotecario preexistente, concertado por tanto en fecha anterior; en segundo lugar, tampoco se da el requisito de que el valor real sea superior al de tasación hipotecaria, pues no consta el valor de tasación hipotecaria.

Respecto del primer aspecto, el sujeto pasivo concertó el préstamo hipotecario en la misma fecha en que compró; aunque se hiciese por subrogación en otro ya existente, él se concertó en el préstamo en dicha fecha. Según el DRAE, concertar supone "pactar, ajustar, tratar, acordar un negocio", y el sujeto pasivo lo pactó en esa fecha, aunque fuese mediante simple aceptación de unas cláusulas que le convenían y que antes obligaban a otros. No hay en esta perspectiva aplicación analógica alguna de la norma sobre beneficios fiscales, prohibida por el art. 14 LGT. Es cierto, sin embargo, que el segundo aspecto (valor real superior al de tasación) no consta, pues no consta el valor de tasación. El actor afirma que consta en la escritura, pero la Sala no lo halla. En cualquier caso, si la Administración reitera la liquidación, en el trámite de propuesta de resolución el interesado tendrá la oportunidad de demostrar este punto, en su caso.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

PRINCIPIO DE UNICIDAD Y MEDIO DE VALORACIÓN EMPLEADO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 4 de diciembre de 2023.

La Sala ha aplicado el principio de unicidad en determinados supuestos que relacionaban el IRPF con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así, en las Sentencias de esta Sala y Sección de 24 de enero de 2023 (recursos 825, 829 y 835/2020), consideró improcedente la posición del contribuyente que pretendió asignar en el IRPF un valor distinto del declarado y no comprobado a los efectos del ISD; y, a la inversa, en la Sentencia de 24 de julio de 2023 (recurso 1377/2020) declaró la inviabilidad de determinar por la AEAT un valor diferente del comprobado por la Administración autonómica. Conviene recordar que este "principio de unicidad", en la terminología empleada por la Sala Tercera el Tribunal Supremo, tiene por

base la coherencia del sistema tributario que exige el principio de seguridad jurídica e implica que el valor asignado por la Administración autonómica en relación con esos impuestos haya de ser tomado en consideración a los efectos del IRPF. En palabras de la sentencia de 9 de diciembre de 2013, “parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas”. En esta misma dirección se orientaron los precedentes criterios adoptados por esta y otras Salas, con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En el presente caso, sin embargo, concurren dos razones para desestimar el motivo:

A) En primer lugar, la Sala considera no probada la existencia de un valor comprobado por la Comunidad de Madrid de las participaciones que haya adquirido firmeza. La parte recurrente pretendió justificar este hecho mediante la aportación de dos documentos en la vía económico-administrativa. Se trata del acuerdo de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, con propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones, por parte de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, Oficina Liquidadora de..., firmado el 6 de febrero de 2018; y el acuerdo de liquidación, sin alegaciones, firmado el 12 de junio de 2018, con el que habría culminado dicho procedimiento. El examen de los mismos en contraste con los demás datos que resultan del expediente administrativo no justifica lo afirmado. Así, los referidos documentos no individualizan la donación que es causa de la comprobación de valores, limitándose a identificar al sujeto pasivo y al donante. Se indica como valor real 158.267,49 euros, frente a los 3.960 euros declarados, como fecha de devengo el 24/4/2014 y como fecha de presentación de la autoliquidación 2/06/2014. Pues bien, los datos de valor declarado, fecha de devengo y fecha de presentación de la autoliquidación, no coinciden con los que resultan de la escritura de donación, en la que, además de su fecha, los valores asignados a las participaciones son muy superiores y figuran estampados al final los sellos de presentación en la Oficina Liquidadora con fecha 21 de noviembre de 2013. Tampoco consta que el acuerdo de liquidación sea firme.

B) Por otra parte, en la escritura de 18 de noviembre de 2013 que da lugar a la ganancia patrimonial litigiosa, la recurrente y su cónyuge donan las participaciones a sus tres hijos, (550 participaciones a cada uno de sus hijos). Si tomamos en cuenta que el valor determinado por la Administración tributaria autonómica respecto de la donación de la recurrente -según los documentos reseñados, 158.267,49 euros-, vendría referido exclusivamente, a la parte que recibe éste último -que es por lo que tributa por el ISD-, de dicha donante (550 participaciones), de aceptar que se refiere a la donación litigiosa, tendríamos un valor de las participaciones donadas, resultante de la comprobación de valores efectuada por la Comunidad de Madrid, superior al asignado a las mismas por la AEAT en la liquidación impugnada. Por tanto, aun en esa hipótesis, la vinculación a la valoración efectuada por la Comunidad de Madrid, en que se plasma el principio de unicidad, perjudicaría a la recurrente. Por lo demás, la Administración aplica a la valoración de las participaciones transmitidas un método de valoración de los previstos en la normativa aplicable, en concreto, el resultante del último balance aprobado, que resulta superior al declarado por el contribuyente y más ajustado al valor de mercado. A partir de ahí, el interesado puede aportar pruebas para acreditar que el valor de mercado se corresponde con el valor declarado y no con el empleado por la Administración. La parte actora no ha traído al proceso prueba alguna con la que refutar la valoración las participaciones asignada por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el art. 36 LIP y art. 37.1 b) LIRPF.

DONACIÓN ENCUBIERTA EN UN CONTRATO DE COMPRAVENTA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 4 de diciembre de 2023.

Al presente, el hecho imponible sujeto a tributación consiste en la venta de las participaciones de la actora a su hijo, título empleado por decisión propia de los otorgantes, sin que puedan desdecirse del mismo por la valoración realizada por la Administración.

El art. 33.3 c) contempla las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones, negocio jurídico que no es el correspondiente a la voluntad manifestada en la escritura de transmisión. La Sentencia de Tribunal Supremo 3ª 6020/2012, recurso 5861/2009, de 26 de septiembre, que cita la actora, parte del valor de las participaciones transmitidas fijado por la Administración, para abordar a continuación, a la vista del precio simbólico por el que se efectuó la transmisión, la

posible existencia de una simulación relativa, es decir, de una donación encubierta en un contrato de compraventa. Este no es el caso contemplado al presente pues, si como sostiene la actora, su verdadera voluntad era la de donar a su hijo las participaciones de la empresa familiar debió haber acudido a esta figura y no a la compraventa, sin que quede acreditado que ello obedeció a un simple error.

Además de ello, como ha observado la Administración, la actora no cumplía todos los requisitos del art. 33.3.c) LIRPF, recogidos en la normativa a que remite, pues no había percibido ninguna remuneración por funciones de dirección en la entidad, según la letra c) del artículo 4 Ocho Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sin que quede constancia de que como afirma esta exigencia la cumpliera su hijo, receptor de las participaciones, a la sazón administrador de Sociedades de MT.,S.L., pues sus rentas del trabajo y actividades económicas provenían casi exclusivamente de sus funciones directivas ejercidas en esta sociedad.

Procede desestimar el recurso contencioso administrativo presentado por el contribuyente y confirmar la liquidación impugnada.

VALOR DE ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE: VALOR FIJADO POR EL PERITO JUDICIAL.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 27 de noviembre de 2023.

La demanda argumenta que, en relación con sobre el valor de adquisición del inmueble litigioso, que es la única cuestión controvertida, ha de prevalecer el valor fijado por el perito judicial, que la contadora-partidora recogió en el cuaderno particional aprobado por el Juzgado de Primera Instancia de Madrid. El informe del Gabinete Técnico en que se funda la liquidación está viciado de nulidad como consecuencia de deficiencias técnicas y procedimentales. Entre ellas, se señala que se realizó sin visitar el inmueble; que la ubicación real del inmueble no se corresponde con un "chaflán" como el de la fotografía; que tampoco visitó ni inspeccionó las calidades y servicios de los testigos tomados en consideración, además de que estos son simples anuncios de venta tomados del portal "Idealista" y heterogéneos. Por otra parte, a la hora de actualizar el valor, aplica dos índices distintos (IPC y vivienda: IPV) subdividiendo el periodo de generación en dos tramos (1998-2000 y 2001-2019), sin homogeneizarlos; y se emite bajo la premisa implícita de que el precio de la vivienda ha mantenido un régimen de incremento constante paralelo al índice de precios al consumo, sin justificarlo.

La Administrativa tributaria defiende que la resolución impugnada es conforme a Derecho. La valoración de la Administración está suficientemente motivada, y la actora no ha acreditado en vía administrativa ni propone prueba en este proceso jurisdiccional para acreditar los errores técnicos que imputa al valor comprobado por la Administración, siendo la prueba a su cargo (artículo 105 LGT).

Para el Tribunal, no se ha hecho cuestión del momento al que ha de ir referida la valoración. Ahora bien, esto no significa que sea adecuado prescindir absolutamente del dictamen del perito judicial en que se fundó la partición de la herencia. Es cierto que viene referido a una fecha muy posterior, y que el mismo aparece guiado no tanto por la idea de aproximación al valor de mercado como por la de homogeneidad de las valoraciones de los diferentes bienes del caudal hereditario a fin de alcanzar igualdad en los lotes a atribuir a los coherederos. Sin embargo, la neutralidad derivada del sistema de designación judicial del perito y la conformidad de los coherederos con las valoraciones, son elementos de los que no se podía prescindir, siquiera para su toma en consideración.

Pues bien, al margen de que no se tiene en cuenta el valor asignado en 2011 por el perito judicial, el examen del dictamen del perito de la Administración revela los siguientes defectos insalvables: (i) no se efectuó un reconocimiento personal edificio, lo era imprescindible para valorar la construcción, su singularidad, estado de conservación y calidad, como hemos expuesto; y, en efecto, ni tan siquiera la fotografía que figura en el expediente es del inmueble que se valora; (ii) los testigos empleados (6) para el método de comparación son tomados de la página web de "Idealista" en 2019, considerando los precios ofertados y aplicando una serie de coeficientes de homogeneización, sobre la base de parámetros que son totalmente desconocidos, tanto respecto del inmueble litigioso como respecto de los propios testigos, como son los precios reales de venta, la superficie (más allá de la que figura en el anuncio), el estado de conservación y la calidad; y (iii)

el resultado obtenido -valoración en 2019- se adecua a 22 de diciembre de 1998 aplicando dos índices distintos: el IPC para el periodo 1998-2000 y, lo que denomina, "variación del valor para vivienda" (2001-2019) tomado también del portal "Idealista", índice, este último, de una gran importancia cuantitativa (según el mismo, el valor se ha multiplicado por 2,2263) y del que no se da razón alguna.

Las circunstancias anteriores desvirtúan, de acuerdo con lo expuesto, la valoración contenida en el dictamen determinante del valor de adquisición considerado por la Administración, que vicia la regularización contenida en la liquidación impugnada. Procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo.

INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MUNICIPAL DE UNIONES DE HECHO DE ALCOBENDAS.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 27 de noviembre de 2023.

Es objeto del presente recurso resolución del TEAR desestimando reclamación económico administrativa interpuesta contra liquidación por ISD denegando los beneficios fiscales solicitados para los miembros de uniones de hecho por no llegar a inscribirse la unión de hecho en el Registro de la Comunidad de Madrid antes de la fecha de devengo, no reconociendo el mismo valor ni efecto, a la inscripción realizada en el Registro Municipal de Uniones de Hecho del Ayuntamiento de Alcobendas. Sostiene la recurrente, entre otros motivos de impugnación, que la interpretación realizada por las demandas es excesivamente rigorista debiendo dar por buena a los efectos de reconocimiento de la bonificación la inscripción en el Registro Municipal de Uniones de Hecho de Alcobendas, que materialmente exige unos mismos requisitos para la inscripción que el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, polémica que de hecho, a fecha de la demanda debe entenderse superada por Sentencia del TC de 21 de Marzo de 2022.

La Sala manifiesta que, como advierte la recurrente la problemática de autos es idéntica a la resuelta en Sentencia del TC de 21 de Marzo de 2022, de la que a los efectos que aquí nos interesan podemos extraer la siguiente declaración: "El legislador ha decidido otorgar el mismo trato en el impuesto sobre sucesiones y donaciones a los matrimonios y a las uniones de hecho inscritas, por lo que -para acreditar la condición de unión de hecho los órganos judiciales deben realizar una interpretación integradora de la norma que, a tales efectos, permita reconocer la eficacia de la inscripción en otros registros oficiales cuando se halle condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos materiales que permiten su inscripción en el registro autonómico, pues esta interpretación de la norma, que fue reconocida por la sentencia de instancia, garantiza la seguridad jurídica y, al mismo tiempo, la igualdad ante la ley exigidas por la Constitución". En el presente caso, la inscripción se produce en Registro Municipal de Uniones de Hecho de Alcobendas, condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos que el registro autonómico, por lo que en aplicación de los criterios del Tribunal Constitucional citados resulta necesaria la interpretación integradora que propone la recurrente para con ello estimar el recurso.

PROCEDENCIA DEL RECARGO POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA EN UNA SUCESIÓN AB INTESTATO: DESCONOCIMIENTO DE LA CONDICIÓN DE HEREDERO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 27 de octubre de 2023.

Invoca la parte recurrente, como motivo de impugnación, que en el presente caso la Administración no ha realizado examen alguno de las circunstancias particulares del caso más allá de entender que la relación de segundo grado de consanguinidad opera como un parámetro de diligencia, en abstracto, para considerar el cumplimiento de obligaciones tributarias en el impuesto de sucesiones, que la recurrente no ha tenido conocimiento de la condición de heredero, no administraba, ni ha disfrutado, en modo alguno, los bienes que forman parte del caudal hereditario antes del procedimiento de declaración de herencia intestada y tampoco tenía conocimiento de la situación personal de la causante con la que no había relación, ni directa ni indirectamente al no tener descendientes ni ascendientes y que, si bien los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo no tienen naturaleza sancionadora, sino disuasoria, la exigencia del recargo por retraso no puede prescindir, de una manera absoluta, de la voluntariedad del contribuyente o de los hechos indiciarios de ésta.

El Letrado de la Comunidad de Madrid, se opuso a la demanda alegando que para la aplicación del artículo 27 de la LGT es irrelevante que la presentación fuera de plazo sea ajena a la voluntad de los interesados, que la circunstancia de devenir heredero ab intestato de una prima soltera y sin hijos, no puede considerarse como supuesto de caso fortuito o de fuerza mayor.

Planteado la controversia en los términos expuestos en el fundamento anterior el recurso no puede prosperar en cuanto a la cuestión relativa a la procedencia del recargo. El recargo impugnado se giran de conformidad con el art. 27 LGT, sin que la norma tenga en cuenta, ni la voluntad ni el ánimo de los interesados, sino solamente el dato objetivo del transcurso del plazo legal o reglamentario de declaración. Así se desprende del tenor literal del apartado primero del precepto al disponer que "Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.". Es cierto que el TEAC, y también esta Sección, no descartan la posibilidad de que en supuestos excepcionales, de fuerza mayor, imposibilidad material, o similar, resultara improcedente la imposición de recargo, sin embargo, las circunstancias expuestas por la recurrente no se integran en aquella categoría de casos excepcionales, sino más bien en las propias de desconocimiento, (si es que verdaderamente lo hubo), evitable, u olvido, propios del supuesto de declaración extemporánea, siendo las propias de cualquier declaración de herederos ab intestato, en las que es claro, los herederos siempre pueden hacer un planteamiento como el de la recurrente, convirtiendo así en regla lo que es excepción.

Finalmente, también parece necesario destacar que la consideración de la recurrente acerca de "la inexistencia de familiares cercanos" sobre la que pivota esencialmente su argumentación, debe ser corregida o al menos matizada a los efectos que nos ocupan, en cuanto dicha valoración subjetiva, resulta contraria a la condición legalmente objetiva, de familiar más cercano en virtud de la cual precisamente hereda, y de los coeficientes y reducciones en virtud de los cuales se tributa, (que no son los de extraño) que permiten presumir legalmente el conocimiento, o deber de conocimiento que la recurrente niega, salvo en muy excepcionales y acreditadas circunstancias.

DEUDAS DEDUCIBLES.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 10 de octubre de 2023.

El demandante presentó autoliquidación por el Impuesto de Sucesiones, por la herencia de su hermana. En dicha autoliquidación, consideró valor total del patrimonio de la causante, 386.079'46 euros, después de descontar 19.952,41 euros de deuda que tendría contraída la causante con D Victoriano, aquí demandante, y también, hermano y tutor de dicha causante. Y ahora, también heredero. Esta deuda con el demandante respondería a gastos suplidos satisfechos por él como tutor, a acreditar ante el Juzgado de Primera Instancia, que supervisa la tutela. El demandante solicitó aplazamiento para abonar esta autoliquidación, de la que resultaba cuota de 42.753'71 euros. Previo procedimiento de comprobación limitada, la DGT emitió liquidación, en la que no descontaba del haber hereditario y de la base imponible, esta deuda de la causante con el demandante, concretamente, 19.952,41 euros.

Para la Sala, puede comprobarse que se trata de las cuentas y justificantes presentados por el demandante en calidad de tutor, como cuenta final de la tutela y de los años 2014, 2015 y 2016. Habiendo dado lugar al auto también aportado de 19.3.2018 del Juzgado de Primera Instancia por el que en su procedimiento Tutela declaraba extinguida la tutela por fallecimiento de la persona tutelada, y aprobaba la cuenta general justificada aportada por el tutor, sin perjuicio de posibles acciones de los herederos de la tutelada, o del tutor contra éstos. En dichas cuentas figuran gastos del ejercicio de 2016, por importe superior a 62.000 euros; e ingresos de solo algo más de 13.000. Siendo gastos por cuidados y atenciones a la tutelada, como coste de la residencia, farmacia, asistencia sanitaria y salario de cuidadores; viniendo adjuntos, una serie de comprobantes como facturas, nóminas y recibos. Figura que el tutor satisfizo gastos a cargo de una cuenta de la tutelada por importe de algo más de 20.000 euros. Pero, efectivamente, figuran gastos por importe superior a lo que pudo hacerse frente con los recursos de la tutelada, importe superior que acredita una deuda de la causante frente a D Victoriano, aquí demandante, al margen de la voluntad de esta causante.

A lo que debe añadirse que ni el Estado ni la Comunidad impugnan estos documentos, ni han solicitado contrastarlos. Y que, en vía administrativa, en la resolución del recurso de reposición, la Administración expresamente dijo, que no discutía si la deuda estaba justificada. Por todo lo cual procede estimar el presente recurso contencioso administrativo.

DONACIÓN MEDIANTE TRANSFERENCIA DE DINERO POR UNA EMPRESA DOMINICANA.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 17 de noviembre de 2023.

El sujeto pasivo recibió simultáneamente varias donaciones de sus padres. El dinero le fue transferido por una empresa dominicana pero esa empresa era de sus padres y éstos habían suscrito sendos contratos de préstamo con la citada mercantil al objeto de que ese dinero pudiese ser invertido por la hoy codemandada en la compra de su primera vivienda. Por razones de comodidad y eficacia, las sumas de dinero le fueron transferidas directamente a la donataria, sin pasar previamente por una cuenta bancaria de los progenitores, pero para la Sala, eso no cambia las cosas, ni tampoco la identidad de los llamados a soportar la disminución patrimonial inherente a la condición de donante.

El sujeto pasivo tenía, pues, pleno derecho a la reducción tributaria puesta en entredicho por la ATC; puesta en entredicho con una exégesis excesivamente literal y rígida de los art. 54 y 55 de la Ley reguladora del impuesto. Literalidad y rigidez, éstas, que esa Sala ya hizo notar en un supuesto con cierto parecido al que ahora ocupa, en el que decía: "La Resolución del TEAR indica que, en la regulación de las distintas reducciones de la base imponible del Impuesto, se diferencia unos supuestos en los que se aplica dicha reducción a "las donaciones o cualquier otro negocio jurídico gratuito equiparable entre vivos" (tales como la reducción por donación de un negocio empresarial o profesional, reducción por donación de participaciones en entidades o la reducción por donación de bienes del patrimonio cultural), de aquellos otros en los que el redactado de la reducción únicamente contempla la donación específicamente considerada, como es la que nos ocupa, de lo que concluye que tan solo la donación de vivienda habitual o de dinero para su adquisición otorga el derecho a la reducción de la base imponible, y no cualquier otro negocio jurídico gratuito entre vivos equiparable, como sería la condonación de una deuda. Con independencia de la dificultad de poder diferenciar la condonación de una deuda dineraria efectuada por mera liberalidad de la donación implícita que hay en ella, tal cosa es un juicio de hipótesis que no es necesario abordar en este proceso, en atención a que del relato fáctico que resulta de la prueba aportada en el expediente se deduce la escritura pública documenta una verdadera donación de dinero para la adquisición por la donataria de su vivienda habitual. Conclusión que, en dichas concretas circunstancias fácticas, no queda alterada por el suceso que el dinero hubiera sido entregado anteriormente mediante otro negocio jurídico distinto que comporta la obligación de su devolución, que de esta manera queda extinguido mediante su condonación por causa de mera liberalidad."

Por tanto, las donaciones pueden instrumentarse de diversas formas; sin que la única posible deba consistir en una transferencia directa y personal de numerario de donante a donatario. Dicho, todo ello, no sin resaltar como en nuestro caso el Notario autorizante reflejó la donación y su instrumentación mediante las transferencias bancarias citadas más arriba, sin oponer reparo u observación alguna.

CAPACIDAD INTERRUPTIVA DE LA PRESCRIPCIÓN DE UN PROCEDIMIENTO CIVIL QUE INTERPUSO PARA RECLAMAR LA CUOTA LEGITIMARIA.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 17 de noviembre de 2023.

El recurso no cuestiona la determinación de la deuda tributaria efectuada en la liquidación provisional que es causa de la resolución impugnada, sino su prescripción, en atención haber transcurrido más de cuatro años desde el devengo del impuesto hasta que fue notificado del inicio del procedimiento de comprobación limitada, sin que el procedimiento civil que interpuso para reclamar la cuota legitimaria a los herederos tenga -dice- capacidad interruptora de la prescripción.

El proceso civil instado por el recurrente tuvo como objeto reclamar el importe de su cuota legitimaria conforme el verdadero valor del caudal hereditario, que consideró (y de hecho así se acreditó en sentencia) superior al reservado por

los coherederos. Por ello, la promoción del pleito incidía ex ante en los negocios jurídicos relativos al hecho imponible del ISD, teniendo como efecto interrumpir los plazos, que, conforme establece el art. 69.6 RISD, empezaron a contarse de nuevo desde el día siguiente al de firmeza de la sentencia, sin que desde entonces transcurriera el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación.

Este resultado no contradice la anterior sentencia de 5 de febrero de 2016 (recurso 479/2.012), que cita la demanda; en esta se aplicó esta misma doctrina, si bien llegó a un sentido contrario de acuerdo las distintas circunstancias de los hechos enjuiciados que, como explícitamente motiva, no hubo necesidad de determinar los bienes de la herencia ni el alcance de la masa hereditaria, al consistir su objeto únicamente en la entrega del usufructo de unos bienes perfectamente determinados, lo que en nada afectaba a la determinación del alcance del hecho imponible.

Si bien la demanda dice, en términos de mera hipótesis, que pudiera producirse un enriquecimiento injusto en caso de exigir la presente deuda tributaria sin la previa devolución del exceso gravado a los coherederos, es lo cierto que el expediente administrativo contiene la solicitud de devolución instada por los coherederos como consecuencia del aumento del valor de la legítima, y las liquidaciones resultantes, sin que a pesar de ello deduzca ningún motivo ni pretensión específica.

Por todo ello se desestima el recurso.

ACREDITACIÓN DE LA TITULARIDAD DE LA VIVIENDA HABITUAL.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 14 de noviembre de 2023.

El actor defiende la titularidad de la vivienda en relación a la cual pretende la deducción, y su carácter de vivienda habitual. Entiende al efecto que el título traslativo está constituido por la escritura de compra, de 2 de diciembre de 1997, y la tradición por el documento privado de 20 de octubre de 2005, al que presume valor y eficacia de escritura pública en tanto que presentado ante funcionarios públicos.

Para la Sala, no cabe aquí lectura alguna (ni siquiera en términos de proporcionalidad, o de exégesis respetuosa con los fines del beneficio fiscal) que no pase por negar al documento aportado (el privado que se dice de 20 de octubre de 2005) cualquier virtualidad en tanto que título traslativo del dominio (resulta escasamente aventurado suponer que el mismo no constituiría título alguno admisible en términos de inscripción registral de la titularidad), no por su forma (privada), ni siquiera por la incertidumbre en cuanto a su fecha (de ahí que no aceptáramos prueba propuesta que pasaba, además, por la aportación indiscriminada de expedientes administrativos completos), sino, estricta y cabalmente, en la medida en que ni su carácter radicalmente innominado, ni su contenido, que nada tiene de obligacional en sentido estricto, y menos aún de típico, permiten tener a aquél por título alguno reconocible en tanto que dotado de eficacia traslativa del dominio, acompañado del debido modo. Siendo así que ni el Catastro puede prejuzgar titularidades, ni siquiera se traen aquí a la vista las exactas circunstancias y razones en cuya virtud consta, en el resumen de datos fiscales del ejercicio litigioso, en su caso, titularidad compartida del inmueble en aquél. El recurso, en suma, a falta de debida acreditación de la titularidad del inmueble por el obligado tributario que pretende el beneficio, merece desestimación.

FECHA DE LA DECLARACIÓN DE LA DISCAPACIDAD PARA EL CÁLCULO DE LA BASE LIQUIDABLE DEL IMPUESTO.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 28 de noviembre de 2023.

El objeto del presente recurso viene constituido por la desestimación del recurso de anulación interpuesto por la recurrente conforme al art. 241 bis de la LGT, basado en el apartado b): Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en vía económico administrativa y aludiendo, para ello, al certificado de discapacidad emitido por el órgano competente, el centro de evaluación de personas con diversidad funcional de la Dirección territorial de Alicante en el que se informa que según las pruebas/informes obrantes en el expediente podría

considerarse que concurrían las circunstancias para haber sido declarada discapacitada con un grado del 33% desde el 1-8- 2013 si bien, dicha declaración se produce, de facto, el 14-10-2014, en la Resolución que aporta la administración autonómica.

Para la Sala, al caso de autos procede pues analizar si la actora ha satisfecho la carga de la prueba que le incumbe para acreditar que la discapacidad cuestionada concurría con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, hecho imponible que se produjo el 13-9-2013, y la respuesta es afirmativa, al haber aportado, entre otros, un certificado de la Dirección territorial de Alicante, centro de evaluación de personas con diversidad funcional, en el que se informa que la actora podía haber sido declarada discapacitada con un grado del 33% en fecha 1-8-2013, es decir, antes de producirse el hecho imponible del impuesto, todo ello según las pruebas e informes obrantes en el expediente concurriendo, en definitiva, las circunstancias que determinaron que, a pesar de que el reconocimiento se produjo con posterioridad al devengo del impuesto, ya concurrían, en la fecha del devengo, las circunstancias en la actora para ser declarada con un grado de discapacidad del 33%, debiendo por tanto estimarse el recurso reconociendo el derecho de la recurrente a la reducción de la base imponible solicitada.

.....

REDUCCIÓN POR EMPRESA FAMILIAR: REMUNERACIONES DEL DIRECTIVO JUBILADO DE UNA EMPRESA FAMILIAR.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 23 de noviembre de 2023.

.....

La cuestión objeto de debate del presente procedimiento se centra en el cumplimiento de los requisitos exigidos normativamente a los efectos de poder aplicar la bonificación fiscal que el ahora recurrente pretende en contraposición a la no aplicación de la misma que ha supuesto la liquidación practicada por la Administración Tributaria y que ha sido mantenida en las resoluciones tanto del TEAR como del TEAC, y para ello se debe partir de un dato que la Administración no ha cuestionado a este respecto, cual es que ha aceptado como punto de partida que la actividad de la mercantil ALB S.L. Unipersonal no se corresponde con la de la simple tenencia de bienes inmuebles, sino la correspondiente a la de promoción inmobiliaria, resultando cuestionados tanto el hecho de la efectiva dirección y gestión de esa actividad por parte del causante de manera personal y directa, como la remuneración obtenida por la mismas.

Para la Sala, la prueba practicada viene a corroborar que el Sr. L, a pesar de su edad, era quien ejercía directamente las funciones de dirección y gestión de la empresa que en su momento constituyó para la gestión de la actividad de promoción inmobiliaria. Y a este respecto se destaca, en primer lugar, que era el socio constituyente y único de la citada mercantil, siendo además nombrado administrador de la misma y que por ello no había nombramiento alguno que permitiera entender que ni desde dentro de la mercantil ni desde fuera de la misma otra persona pudiera encargarse de la gestión de la actividad de promoción inmobiliaria. En segundo lugar, la prueba practicada en las presentes actuaciones permite llegar a la conclusión contraria a la mantenida por la Administración gestora del tributo, a saber, que la poca actividad empresarial de la citada mercantil, que por las circunstancias que fueran y que quedan extramuros del ámbito del presente procedimiento, era desarrollada y gestionada por el Sr. L. personalmente, al ser él quien encargaba los trabajos pertinentes para la gestión de los inmuebles que conformaban el patrimonio a gestionar.

En cuanto a las remuneraciones del Sr. L., en primer término, no puede tenerse en consideración la aseveración que hace la parte recurrente en la fundamentación jurídica de su escrito de demanda en relación a que el Tribunal Supremo mantiene que a efectos del cómputo del 50% de los ingresos del causante no se tendrán en cuenta los cobros de la pensión por jubilación cuando el directivo sea mayor de 65 años, a cuyo efecto viene a extractar dos sentencias del Alto Tribunal, la de 24 de junio de 2014 y otra de 16 de noviembre de 2016, y ello porque de la lectura de las mismas lo único que cabe inferir es que el cobro de una pensión por jubilación no puede constituir obstáculo alguno al ejercicio y desarrollo de una actividad como la de gestión o dirección de una empresa cuando sus condiciones personales no lo impidan (ni física ni jurídicamente), esto es, que no cabe rechazar sin más la reducción que aquí se cuestiona por el solo hecho de encontrarse jubilado el directivo de una empresa familiar, debiendo estar al resultado probatorio para determinar si verdaderamente se llevan a cabo esas funciones; de manera que lo que señalan esas sentencias es que el hecho de encontrarse disfrutando de una pensión por jubilación no impide que puedan realizarse las actividades de dirección y administración de la empresa, pero lo que no señalan es que no hayan de computarse como rendimientos los que correspondan a la pensión por jubilación.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR LA ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA CONTRA UNA RESOLUCIÓN DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS ESTIMATORIA DE LAS PRETENSIONES DEL CONTRIBUYENTE, PERO QUE HAYA DEJADO IMPREJUZGADOS ALGUNO DE LOS MOTIVOS DE OPOSICIÓN AL ACTO RECURRIDO POR CONSIDERAR INNECESARIO SU ANÁLISIS.

Tribunal Supremo. Sentencia de 20 de diciembre de 2023.

El presente recurso de casación tiene por objeto que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre la posición del codemandado en un supuesto en el que el recurso contencioso administrativo ha sido interpuesto por la Administración Autonómica contra una resolución de los Tribunales Económico-administrativos totalmente estimatoria de una reclamación económico-administrativa y, por tanto, favorable a las pretensiones del contribuyente, pero que ha dejado imprejuzgados alguno de los motivos de oposición al acto recurrido por considerar innecesario su análisis. El órgano judicial no ha resuelto en la sentencia tales motivos de oposición contra la resolución recurrida, aunque han sido alegados por el codemandado en la contestación a la demanda, proceder que, en su caso, puede vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva.

En principio, los codemandados no pueden impugnar en casación una sentencia desestimatoria, ahora bien, en la presente ocasión, esa regla debe excepcionarse porque las peculiaridades del caso enjuiciado son de tal entidad que afectan a la tutela judicial efectiva y a la prescripción de la indefensión contenidas en el artículo 24.1 CE. Es cierto que los codemandados no recurrieron la RTEAR de Extremadura, pero las alegaciones que formularon ante el TSJEX tienen mejor cabida en las de una parte demandante que entre las de una parte demandada, de ahí que debe permitirse su acceso a la casación, siempre que la sentencia, como es el caso, le resulte perjudicial. En efecto, ante el TSJEX se hacen alegaciones que materialmente son las de demandante, pese a lo cual se dicta sentencia estimatoria de las pretensiones de la Junta de Extremadura, sin analizar los motivos del fondo sobre los que desde la vía administrativa viene reclamando un pronunciamiento, pronunciamiento que no llevó a cabo ni el TEAR ni el propio TSJEX. Esa omisión perjudica claramente a los recurrentes en casación, de ahí que, en las circunstancias del caso, se provocaría indefensión si se impediera el acceso a un recurso contra una sentencia que es perjudicial para sus intereses. En casación, se cuestionan tanto los fundamentos de la sentencia recurrida como el propio fallo.

A la vista de todo ello la Sala fijar doctrina, que es la siguiente: interpretando el artículo 33 LJCA a la luz del principio pro actione, en los supuestos en los que el recurso contencioso administrativo es interpuesto por la Administración Autonómica contra una resolución de los Tribunales Económico-administrativos totalmente estimatoria de una reclamación económico-administrativa y, por tanto, favorable a las pretensiones del contribuyente, pero que haya dejado imprejuzgados alguno de los motivos de oposición al acto recurrido por considerar innecesario su análisis, el órgano judicial debe resolver en la sentencia los demás motivos de oposición contra la resolución recurrida cuando hayan sido alegados por el codemandado en la contestación a la demanda.

APORTACIÓN DE PARTE DEL DOCUMENTO EN VÍA DE RECURSO DE ALZADA CONTRA RESOLUCIÓN ECONÓMICO ADMINISTRATIVA INTERPUESTA POR LA ADMINISTRACIÓN.

Tribunal Supremo. Sentencia de 17 de noviembre de 2023.

La situación que es objeto de la presente controversia debe ser resuelta, como correctamente hace el TEAC, con aplicación del artículo 241.2 LGT en relación al artículo 235.3 LGT, calificando como elementos integrantes del expediente administrativo a aquellos documentos que, debiendo formar parte del mismo, no fueron remitidos en su momento junto con la interposición de la reclamación económico administrativa, sin que el trámite de alegaciones y aportación de pruebas pueda servir para subsanar aquella omisión, que tan sólo resulta imputable a la Administración activa. La admisión de

este complemento de expediente en fasealzada causaríaindefensión a la parte reclamante, dado que no pudo ejercer su derecho a formular alegaciones y a aportar prueba con conocimiento de esos documentos que debían haber sido incorporados al expediente al tiempo de ponerse de manifiesto el mismo, a efectos de ejercer su derecho de alegación y proposición de prueba. Por otra parte, no se cuestiona en la oposición al recurso de casación que concurrirá ninguna circunstancia excepcional que pudiera relativizar, en el caso concreto, la prohibición de aportar por la Administración como pruebas, aquellos elementos documentales que debieron formar parte del expediente administrativo.

EFECTO DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA SOBRE EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN.

Tribunal Supremo. Sentencia de 6 de noviembre de 2023.

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

Para el Tribunal, toda vez ya que se superó el plazo de seis meses previsto para la tasación pericial contradictoria sin que fuera responsabilidad del contribuyente, responsabilidad que ni siquiera es aducida por la Administración, quien tampoco achaca la demora al proceder del perito tercero. Ahora añadimos que otro tanto sucede con el procedimiento de gestión que también caducó, sin que de ello fuera responsable el contribuyente, ni la Administración lo alegue. Lo que ha ocurrido esta vez es que, en lugar de darse por caducado el expediente de tasación pericial contradictoria se ha "rehabilitado", se han retrotraído actuaciones y, dentro del mismo procedimiento de gestión se ha acabado dictando liquidaciones en el marco de un procedimiento de gestión caducado, como ha quedado demostrado por el recurrente en sus alegaciones, lo cual no es conforme a derecho.

No habiendo operado de esa manera la Administración y al no haberse interrumpido el plazo de prescripción a la fecha de la nueva liquidación, había transcurrido el plazo de prescripción. La tasación pericial contradictoria terminara por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de manera que la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación original, no pudiéndose promoverse de nuevo la tasación pericial contradictoria.

COMPROBACIÓN DE LA VALORACIÓN DE UNA FINCA RÚSTICA.

Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de octubre de 2023.

Estamos ante el resultado de un procedimiento de comprobación de valores, sobre el cual se discrepa por las partes, teniendo en cuenta que el mismo se refiere a bienes rústicos que se reconoce que no han sido visitados in situ por el perito de la administración, por considerar que esa actividad podía obviarse, habida cuenta que la consulta de los sistemas de información del SIGPAC (Sistema de Información Geográfica de Parcelas Agrícolas) y del Catastro Inmobiliario la convierten en innecesaria.

Cuando se trata de la valoración del perito de la administración de una finca rústica, se precisa la visita in situ, salvo que se justifique lo contrario, no bastando que se refleje por dicho perito en su informe que se han empleado, como fuente de información, los datos contenidos en una aplicación o base informática de carácter técnico, como puede ser el Sistema de Información Geográfica de Parcelas Agrícolas (SIGPAC) u otras semejantes, máxime cuando no existe constancia suficiente en las actuaciones de la utilización de tales aplicaciones o bases informáticas.

PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A LIQUIDAR.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 1 de diciembre de 2023.

Invoca la parte recurrente, como motivo de impugnación, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, sobre la base de que se produjo la caducidad del procedimiento y la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción de la facultad de liquidar, acaecida respecto de una sucesión abierta con el fallecimiento del causante el 15 de septiembre de 2012, habiendo presentado la correspondiente declaración los interesados el 13 de marzo de 2013, lo que, según alega, conlleva la prescripción de la facultad para liquidar, ejercitada más de siete años después.

El Letrado de la Comunidad de Madrid se opuso a la demanda alegando que la última interrupción válidamente computable del plazo prescriptivo del derecho de la Administración para practicar la correspondiente liquidación tuvo lugar con la notificación al actor de la Resolución del TEARM, lo que aconteció el día 26 de abril de 2018, por lo que no puede entenderse prescrito del derecho de la Administración en la fecha de la liquidación controvertida, el 14 de octubre de 2020.

Para la Sala, en este caso, el fallecimiento del causante tuvo lugar el 15 de septiembre de 2012, por lo que el plazo para presentar la declaración vencía el 15 de marzo de 2013, comenzando al día siguiente el plazo de cuatro años que expiraba el 15 de marzo de 2017, por tanto, cuando se dicta la segunda liquidación el 14 de octubre de 2020, había prescrito el derecho de la Administración a liquidar, no pudiendo atribuirse efectos interruptivos de la prescripción a la reclamación económico-administrativa interpuesta por el actor el 2 de diciembre de 2014 ni a la notificación de la resolución del TEAR de 23 de marzo de 2018, llevada a cabo el 26 de abril de 2018. Procede, por todo ello, la estimación del recurso, al haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

COMPROBACIÓN DE VALORES: MÉTODO DE TESTIGOS.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 25 de septiembre de 2023.

La doctrina del Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia de 26 de junio de 2015 no ha rechazado de forma total o absoluta el método de valoración empleado de utilización de testigos, sino que se ha limitado a establecer unas mayores exigencias de motivación y prueba que en síntesis se reducen a la necesidad de visita del inmueble a valorar (salvo prueba de su innecesidad) y a la debida justificación y acreditación de estar ante inmuebles comparables.

En primer lugar, y en lo relativo a la falta de visita del inmueble, no se alcanza bien el sentido en el que se invoca por la Comunidad de Madrid, que parecen contrarios a su interés. En efecto, a diferencia de lo que ocurría en aquellos supuestos, a la Comunidad de Madrid, conforme la propia recurrente alega, si le constaba efectivamente en el expediente la transmisión del inmueble a visitar, razón por la que no podía sin más dejar de intentar recabar consentimiento de visita del nuevo titular, no pudiendo hacer en este caso a diferencia de lo sucedido en los antecedentes reproche alguno a la actuación del contribuyente. En cualquier caso, conforme a reiterado criterio de la Sección, no satisface las exigencia de motivación las valoraciones de los informes que se limitan a la mera afirmación apodíctica de ser los testigos empleados son los más homogéneos, o de no ser relevantes las diferencias dentro de los rangos que se establecen para su selección, lo que tampoco se razona y en cualquier caso parece contrario con frecuencia a las máximas de experiencia, especialmente, cuando los criterios de selección cambian y se modulan en cada caso, sin constar con qué criterios se acota en cada caso, y finalmente, de hecho, la muestra resultante resulta con frecuencia muy heterogénea tanto en los criterios de selección (medidas, antigüedad, fecha de operación) como en el resultado de valoración euro m2.

Así, por ejemplo, sin ánimo exhaustivo, sino ejemplificador de lo expuesto, en el caso de autos:

- Se toman testigos del año anterior y posterior al de devengo.
- Los testigos se toma en un radio muy amplio de 2 km.

- El testigo de valor más elevado se refiere a operación para la que había pasado 1 año y medio del devengo.
- Los testigos seleccionados arrojan además en parte valores muy próximos, o coincidentes con los declarados.

En definitiva, no habiendo justificado la recurrente la selección de los testigos, no resulta debidamente justificado el resultado alcanzado, que solo se presenta como uno de los muchos posibles que podría haber resultado en aplicación del mismo método y presupuestos.

COMPROBACIÓN DE VALORES.

Tribunal Superior de Justicia de castilla La Mancha. Sentencia de 16 de octubre de 2023.

El recurrente cuestiona la comprobación de valores porque se ha realizado por un método abstracto que no refleja la realidad del inmueble transmitido, que ni siquiera fue visitado.

Como ya ha dicho el Tribunal Supremo en sus sentencias de 23 de mayo de 2018, no todos los métodos del art. 57 LGT son aptos para valorar todos los bienes. El de "precios medios" del art. 57.1.c:

a) Aplicado sin la debida individualización, no es apto para valorar una vivienda, porque no determina el valor real del bien, tal y como vino ya a decir el Tribunal Supremo en las sentencias en relación con el procedimiento de "valor catastral por coeficiente" del art. 57.1.b, siendo sus razonamientos aplicables a esta otra forma de valoración.

b) Y si se aplica con individualización a las circunstancias peculiares del bien, entonces exigirá, salvo excepciones (como tal vez los solares en ciertos casos) la visita de aquél por un técnico y, por tanto, en realidad acaba derivando en el método de dictamen de peritos.

En la Orden de 10 de marzo de 2009 la Administración regulaba un método denominado "dictamen de peritos" que en realidad suponía aplicación del método de "precios medios de mercado" con una posterior corrección pericial; esto es, una mezcla del método de precios medios y del pericial. En la Orden hoy aplicada, con el nombre de "precios medios de mercado" ha regulado en realidad un método semejante, aunque en su denominación lo contemple precisamente desde la perspectiva contraria.

En ambos casos, lo denomine de una forma o de otra, se trata de un método que establece unos valores genéricos para la zona (en esta parte es "precios medios de mercado") y después los individualiza para el bien concreto (en esta parte es imprescindible, al menos en cuanto al estado de conservación, la intervención del perito). Con ello nos encontramos con que, si no se aplica la debida individualización, el método no resulta válido por su abstracción de las circunstancias particulares del bien concreto, pero si se individualiza, entonces reclama la visita al bien -al menos en el caso de las construcciones- y la valoración por un técnico apropiado.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....40

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....40

- Liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, 26 de octubre de 2021. 40
- Alcance STC 182/2021: situaciones consolidadas. 40

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

LIQUIDACIONES PROVISIONALES O DEFINITIVAS QUE NO HUBIERAN SIDO IMPUGNADAS A LA FECHA DE DICTARSE LA SENTENCIA, 26 DE OCTUBRE DE 2021.

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2023.

El debate se dirige a indagar la proyección de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, sobre el caso, caracterizado por una liquidación firme, al ser objeto de impugnación en la instancia los actos administrativos dictados en el procedimiento de ejecución (requerimientos de pago).

La Sala señala que a tenor de su sentencia 949/2023, de 10 de julio, y de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

ALCANCE STC 182/2021: SITUACIONES CONSOLIDADAS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2023.

La sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre se pronuncia en los siguientes términos sobre el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad:

"[...] Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017. Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y

el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha. [...].

Por tanto, dada la identidad de razón, por seguridad jurídica y coherencia procede resolver este recurso reproduciendo, en lo que ahora interesa, lo expresado en la primera de dichas sentencias, de 26 de julio de 2022 (rec. cas. 7928/2020):

"[...] Sin embargo, la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva, pues la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de algunas normas legales que deben ser interpretadas y aplicadas para resolver el recurso de casación supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, por otra parte, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener las mismas pretensiones de anulación de la liquidación, aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la declaración de inconstitucionalidad. Es, en definitiva, un enfoque jurídico complementario de la argumentación sostenida en la instancia para la impugnación del mismo acto, sin alteración de la cuestión y pretensión suscitada y no una cuestión nueva.

Por otra parte, no ofrece duda alguna que, en el cumplimiento de la función de enjuiciamiento y fijación de doctrina jurisprudencial que corresponde al Tribunal Supremo, no cabe omitir el examen del alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas con rango de ley cuya interpretación es relevante para la fijación de doctrina jurisprudencial, así como para la resolución de las pretensiones deducidas por las partes, que deben serlo en aplicación de la doctrina jurisprudencial fijada, pero también de las restantes normas que resulten aplicables (art. 93.1 LJCA) normas que en este caso están afectadas por la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del núcleo normativo que sustenta la liquidación cuestionada. Así lo exige el art. 161.1.a) de la CE al establecer que:

"[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]", mandato que reitera el art. 40.2 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), al disponer que "[...] En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales [...]". Por tanto, en el marco constitucional y legal referido, el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo (art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones, pues no en vano previene el referido art. 40. 2 en relación con el art. 38.1 de la LOTC que "[...] [l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado [...]".

Aun así, es cierto que el marco jurídico del alcance y efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas plantea algunas dificultades interpretativas, dada la existencia de pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se modulan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, con alcance variable, pero también de otros muchos en los que no se hace. Así, cabe citar entre otras, las siguientes sentencias en las que el Tribunal Constitucional ha indicado de manera expresa la modulación de sus efectos sobre situaciones decididas mediante actuaciones administrativas firmes: la STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11º; STC 180/2000, de 29 de junio, FJ 7º; STC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9º; STC 189/2005, de 7 de julio, FJ 9º; STC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8º; STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7º; STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6º; STC 61/2018, de 7 de junio, FJ 11º; STC 14/2018, de 20 de febrero, FJ 11º c); STC 92/2017, de 6 de julio, FJ 3º a); STC 140/2016, FJ 15º b); STC 227/2016, de 22 de diciembre, FJ 6º a); STC 47/2017, de 27 de abril, FJ 3º b); STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6º; STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5º a)31 y, por último, la STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6º. Pero junto a estas sentencias, cabe recordar que con carácter general esta limitación no se efectúa, y cuando se hace, lo es con alcance variable.

Los efectos que en el presente litigio debe tener la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021, exige examinar, en primer lugar, la delimitación que se contiene en su FJ 6º que dice así:

"[...] 6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]."

Para establecer el alcance de los efectos de la STC 182/2021 hay que partir, ya se ha anticipado, del art. 39 de la LOTC, en relación con el art. 161.1.a) CE. El art. 161.1.a) de la CE establece que "[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]". Por su parte el art. 39 de la LOTC dispone que "[...] Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia [...]", efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico cuyo alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional, siendo diverso el criterio que ha seguido, como resulta del examen de las que se han citado anteriormente. En un examen más detallado de algunas de las más significativas a nuestros efectos, cabría citar la STC 45/1989, de 20 de febrero, y más recientemente las STC 54/2002, de 27 de febrero (FJ 9), la STC 189/2005, de 7 de julio (FJ 9), la STC 60/2015, de 18 de marzo (FJ 6), la STC 61/2018, de 7 de junio (FJ 11) y la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 5 a), ésta última también a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el que se limitan los efectos en los siguientes términos "[...] [p]or exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme [...]."

El primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021 es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, al disponer que "[...] Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad [...]. Esta norma ha sido interpretada, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, como un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). En la STC 60/2015, de 18 de marzo, se afirma la excepcionalidad de la limitación de los efectos de las sentencias de declaración de inconstitucionalidad para las situaciones pro futuro, que define como los "[...] nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [...]" y en análogos términos la STC 126/2019, de 31 de octubre [...]" (FJ 6ª). Conviene advertir que este marco interpretativo no resulta alterado -no desde luego a los efectos que ahora nos ocupan- por la previsión del art. 32.6, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuando establece que "[...] [l]a sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa [...]". Se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuiciamos, donde lo que está en cuestión es en qué medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad.

Por consiguiente, volviendo a la delimitación de efectos que ha realizado la STC 182/2021, de 26 de octubre, y cómo ha de ser aplicada en el caso litigioso, lo relevante es que esta sentencia equipara, a efecto de intangibilidad, por una parte (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las situaciones consolidadas según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Así las cosas, debemos declarar, como doctrina de interés casacional que, en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura.[...]"

Por tanto, más allá de la fundamentación de la sentencia impugnada, al igual que como apreciamos en nuestra sentencia 1092/2022, de 26 de julio, "[...] estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, ya que, como declara la propia sentencia, "[...] la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]". Es por ello que debemos atenernos a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, tamquam non esset, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca [...]"

De este modo, cabe constatar que la liquidación impugnada, girada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resulta inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura, lo que determina la estimación del recurso de casación y la estimación de la pretensión de la entidad..., S.A, en el sentido patrocinado en el recurso de casación, anulando la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con cuota de 547.314,75 euros, pues como ya se ha reseñado, la referida autoliquidación no puede ser considerada una situación consolidada, y la cuestión de la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva, pues la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de algunas normas legales que deben ser interpretadas y aplicadas para resolver el recurso de casación supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, por otra parte, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener las mismas pretensiones de rectificación de la autoliquidación, aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la declaración de inconstitucionalidad, pero que sí suscitaron la vulneración del principio constitucional de capacidad económica por el método de determinación de la base imponible. Es, en definitiva, un enfoque jurídico complementario de la argumentación sostenida en la instancia para la impugnación del mismo acto, sin alteración de la cuestión y pretensión suscitada y no una cuestión nueva.

