

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## • NOVEDADES AUTONÓMICAS:

- ANDALUCÍA.....4
- COMUNIDAD DE MADRID.....6
- COMUNIDADES FORALES: GUIPÚZCOA.....7

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Las devoluciones tributarias en los negocios patrimoniales fallidos (Tratamiento de las rescisiones contractuales en el ITP y AJD).....11

### **Claudio García Díez**

Abogado. Doctor en Derecho  
Profesor de la UDIMA

## TEMAS FISCALES

## • TRIBUNAL SUPREMO

### (Sentencia de interés) !

. Tasación de fincas hipotecadas como medio de comprobación de valor: Sentencia 1915/2024 de 4 de diciembre de 2024.....20

. Resolución por el ejercicio de la facultad resolutoria del 1124 del Código Civil: Sentencia 1803/2024 de 11 de noviembre de 2024.....32

## TRIBUNAL SUPREMO

## • SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....41
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....44

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## • TRIBUNAL SUPREMO

- Situaciones consolidadas a la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021: Sentencia 1898/2024 de 27 de noviembre de 2024.....47

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### NOVEDADES AUTONÓMICAS..... 4

#### ■ ANDALUCÍA..... 4

Decreto-ley 8/2024, de 5 de diciembre, por el que se adoptan con carácter urgente medidas de agilización de pagos y de apoyo fiscal por los daños producidos en la Comunidad Autónoma de Andalucía por las depresiones aisladas en niveles altos (DANA) entre el 29 de octubre y el 15 de noviembre de 2024 y se modifica el texto refundido de la Ley Andaluza de Universidades, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 8 de febrero. .... 4

#### ■ COMUNIDAD DE MADRID ..... 6

Ley 5/2024, de 20 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para incorporar medidas fiscales con el fin de favorecer el acceso a la vivienda y el cambio de residencia a municipios en riesgo de despoblación. .... 6

#### ■ COMUNIDADES FORALES: GUIPÚZCOA..... 7

Decreto Foral 55/2024, de 3 de diciembre, por el que se desarrollan reglamentariamente diversas modificaciones de la Norma Foral 1/2024, de 10 de mayo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2024, y otras normas tributarias. .... 7

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

### ▪ ANDALUCÍA

DECRETO-LEY 8/2024, DE 5 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE ADOPTAN CON CARÁCTER URGENTE MEDIDAS DE AGILIZACIÓN DE PAGOS Y DE APOYO FISCAL POR LOS DAÑOS PRODUCIDOS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA POR LAS DEPRESIONES AISLADAS EN NIVELES ALTOS (DANA) ENTRE EL 29 DE OCTUBRE Y EL 15 DE NOVIEMBRE DE 2024 Y SE MODIFICA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY ANDALUZA DE UNIVERSIDADES, APROBADO POR DECRETO LEGISLATIVO 1/2013, DE 8 DE FEBRERO.

Artículo 2. Tipo de gravamen del cero por ciento en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para la adquisición de vehículos.

1. En la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se aplicará un tipo de gravamen del cero por ciento en las adquisiciones de vehículos, siempre y cuando concurren los siguientes requisitos:

a) El vehículo adquirido deberá destinarse a reemplazar a otro que, como consecuencia directa y determinante de los daños producidos por las inundaciones acaecidas en el ámbito territorial determinado en el apartado 2, se hubiera dado de baja definitiva en el Registro General de Vehículos de la Dirección General de Tráfico.

b) El vehículo dañado no debe haber figurado como dado de baja en el Registro General de Vehículos de la Dirección General de Tráfico antes de la producción de los daños causados por las inundaciones, ni estar embargado por una Administración pública.

c) El adquirente del vehículo deberá coincidir con el titular del vehículo dañado. Se presumirá como titular a quien figure como tal en el Registro General de Vehículos de la Dirección General de Tráfico, salvo prueba en contrario.

d) El devengo del impuesto deberá producirse entre el 29 de octubre de 2024 y el 31 de diciembre de 2025, ambos inclusive.

e) Junto con la autoliquidación del impuesto, el sujeto pasivo deberá aportar una declaración responsable en la que manifieste la concurrencia de los requisitos anteriores.

2. El ámbito territorial estará constituido por la totalidad o, cuando así se especifique, la parte del término municipal de

los municipios incluidos en los anexos de los siguientes Acuerdos del Consejo de Gobierno:

a) Acuerdo de 5 de noviembre de 2024, del Consejo de Gobierno, de declaración de situación excepcional prevista en el Decreto 277/2023, de 5 de diciembre, por el que se regulan las ayudas a entidades locales especialmente afectadas por fenómenos naturales adversos u otros supuestos de emergencia de protección civil y catástrofes públicas por las incidencias producidas por el impacto de la depresión aislada a niveles altos (DANA) en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, entre el 29 de octubre y el 3 de noviembre de 2024.

b) Acuerdo de 5 de noviembre de 2024, del Consejo de Gobierno, por el que por el que se declara desastre natural con incidencia en el potencial productivo agrario la depresión aislada a niveles altos (DANA) en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, entre el 29 de octubre y el 3 de noviembre de 2024, se insta la adopción de medidas para paliar sus efectos y se establecen los términos municipales afectados.

c) Acuerdo de 12 de noviembre de 2024, del Consejo de Gobierno, por el que se amplía la declaración de desastre natural con incidencia en el potencial productivo agrario a la depresión aislada a niveles altos (DANA) en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, entre el 29 de octubre y el 3 de noviembre de 2024, y a los términos municipales afectados mediante Acuerdo de 5 de noviembre de 2024, del Consejo de Gobierno.

d) Acuerdo de 26 de noviembre de 2024, del Consejo de Gobierno, de declaración de situación excepcional prevista en el Decreto 277/2023, de 5 de diciembre, por el que se regulan las ayudas a entidades locales especialmente afectadas por fenómenos naturales adversos u otros supuestos de emergencia de protección civil y catástrofes públicas, por las incidencias producidas por el impacto de la depresión aislada a niveles altos (DANA) en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, entre el 11 y el 15 de noviembre de 2024, y se amplía la relación de entidades locales afectadas por la situación excepcional declarada mediante el Acuerdo de Consejo de Gobierno de 5 de noviembre, modificado por el Acuerdo de 3 de diciembre de 2024, del Consejo de Gobierno.

Asimismo, el ámbito territorial incluirá aquellos municipios adicionales que puedan incorporarse mediante futuras actualizaciones o nuevos Acuerdos del Consejo de Gobierno.

3. Este tipo de gravamen del cero por ciento será aplicable a todas aquellas adquisiciones de vehículos, entendiéndose como tales los recogidos en el Anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, o disposición que lo suceda, cuyas autoliquidaciones deban presentarse en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

**[Para consultar el texto íntegro , clique aquí.](#)**

## ■ COMUNIDAD DE MADRID

### LEY 5/2024, DE 20 DE NOVIEMBRE, POR LA QUE SE MODIFICA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE MADRID EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO, APROBADO POR DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, DE 21 DE OCTUBRE, DEL CONSEJO DE GOBIERNO, PARA INCORPORAR MEDIDAS FISCALES CON EL FIN DE FAVORECER EL ACCESO A LA VIVIENDA Y EL CAMBIO DE RESIDENCIA A MUNICIPIOS EN RIESGO DE DESPOBLACIÓN

Nueve. Se modifica el artículo 30 bis, que queda redactado del siguiente modo: "Artículo 30 bis. Bonificación de la cuota tributaria por adquisición de vivienda habitual por personas físicas.

1. Las personas físicas que adquieran un inmueble que vaya a constituir su vivienda habitual podrán aplicar una bonificación del 10 por ciento de la cuota tributaria en la modalidad de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" derivada de dicha adquisición. La bonificación será del 100 por cien cuando la vivienda habitual sea adquirida por un contribuyente menor de 35 años y esté situada en un municipio con una población inferior a los 2.500 habitantes a 1 de enero del ejercicio anterior al del devengo de la bonificación, de acuerdo con los datos publicados por el INE. A tal efecto, se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y en su normativa de desarrollo.

2. La bonificación será aplicable, exclusivamente, cuando el valor del inmueble adquirido sea igual o inferior a 250.000 euros.

En la determinación del valor de la vivienda adquirida se incluirán los anejos y plazas de garaje que se transmitan conjuntamente con aquella, aun cuando constituyan fiscas registrales independientes.

3. En el caso de que la vivienda adquirida no llegue a habitarse efectivamente en el plazo de doce meses desde su adquisición o construcción o no se habite efectivamente durante un plazo mínimo continuado de tres años, salvo que concurren las circunstancias indicadas en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y en su normativa de desarrollo, el adquirente deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

4. La bonificación contenida en este artículo será incompatible con la aplicación del tipo impositivo a que se refiere el artículo 29". Diez. Se modifica el artículo 30 quáter, que queda redactado del siguiente modo:

"Artículo 30 quáter. Autoliquidación de los arrendamientos de vivienda. Los contribuyentes no estarán obligados a presentar autoliquidación por el impuesto en los supuestos en los que el arrendamiento esté exento en virtud de lo establecido en el artículo 45.I.B.26) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Once. Se modifica el artículo 38 bis, que queda redactado del siguiente modo:

"Artículo 38 bis. Bonificación de la cuota tributaria por adquisición de vivienda habitual por personas físicas.

1. Las personas físicas que adquieran un inmueble que vaya a constituir su vivienda habitual podrán aplicar una bonificación del 10 por cien de la cuota tributaria gradual en la modalidad de "Actos Jurídicos Documentados" derivada de las primeras copias de escrituras que documenten tales adquisiciones. La bonificación será del 100 por cien cuando la vivienda habitual sea adquirida por un contribuyente menor de 35 años y esté situada en un municipio con una población inferior a los 2.500 habitantes a 1 de enero del ejercicio anterior al del devengo de la bonificación, de acuerdo con los datos publicados por el INE.

A tal efecto, se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y en su normativa de desarrollo.

2. La bonificación será aplicable, exclusivamente, cuando el valor del inmueble adquirido sea igual o inferior a 250.000

euros.

En la determinación del valor de la vivienda adquirida se incluirán los anejos y plazas de garaje que se transmitan conjuntamente con aquella, aun cuando constituyan fiscas registrales independientes.

3. En el caso de que la vivienda adquirida no llegue a habitarse efectivamente en el plazo de doce meses desde su adquisición o construcción o no se habite efectivamente durante un plazo mínimo continuado de tres años, salvo que concurran las circunstancias indicadas en la disposición adicional vigésimo tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y en su normativa de desarrollo, el adquirente deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

4. La bonificación contenida en este artículo será incompatible con la aplicación de la bonificación establecida en el artículo 38 ter”.

**[Para consultar el texto íntegro , clique aquí.](#)**

## ▪ COMUNIDADES FORALES: GUIPÚZCOA

### DECRETO FORAL 55/2024, DE 3 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE DESARROLLAN REGLAMENTARIAMENTE DIVERSAS MODIFICACIONES DE LA NORMA FORAL 1/2024, DE 10 DE MAYO, POR LA QUE SE APRUEBAN DETERMINADAS MODIFICACIONES TRIBUTARIAS PARA EL AÑO 2024, Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS

#### Artículo 4 Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 9/2011, de 22 de marzo:

Uno. La regla 1.ª del artículo 1.1 queda redactada en los siguientes términos:

«1.ª No se considerarán transmisiones patrimoniales los excesos de adjudicación realizados a favor del cónyuge viudo, de la pareja de hecho, o de alguno o algunos de los herederos o legatarios de parte alícuota de la vivienda habitual o del caserío y sus pertenecidos y terrenos anejos, cuando el valor de los mismos respecto del total de la herencia supere la cuota hereditaria del adjudicatario.»

Dos. El apartado 2 del artículo 13 queda redactado en los siguientes términos:

«2. En los usufructos sucesivos el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje y a la extinción de este usufructo pagará el nudo propietario por el aumento de valor que la nuda propiedad experimente y así sucesivamente al extinguirse los demás usufructos. La misma norma se aplicará al usufructo constituido simultáneamente en favor de los dos cónyuges o de los dos miembros de la pareja de hecho, pero sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.»

Tres. Se adiciona la disposición adicional tercera con el siguiente contenido:

«Disposición adicional tercera. Parejas de hecho

A los efectos del presente Reglamento, las referencias que se efectúan a las parejas de hecho, se interpretará con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional segunda de la norma foral del impuesto.»

## Artículo 5 Modificación del Reglamento de Recaudación

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto:

Uno. Se añade un apartado 4 al artículo 6, con la siguiente redacción:

«4. Asimismo, podrán tener la consideración de entidad colaboradora en la recaudación, en los mismos términos y condiciones previstos para las entidades de crédito, las siguientes entidades:

- a) Las entidades de dinero electrónico.
- b) Las entidades de pago.
- c) Cualquier otra que se establezca por la diputada o el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas.»

Dos. El primer párrafo del artículo 10.3 queda redactado en los siguientes términos:

«La entidad que posea varios establecimientos deberá designar uno de ellos para relacionarse con el Departamento de Hacienda y Finanzas.»

Tres. El apartado 6 del artículo 12 queda redactado en los siguientes términos:

«6. La entidad colaboradora que deba admitir un ingreso, comprobará, previamente a su abono en cuenta:

- a) La coincidencia exacta del importe de aquél con el que ha de figurar en el «total a ingresar» de la autoliquidación o documento de ingreso.
- b) Que en los citados documentos se consignan el nombre, domicilio y número de identificación fiscal del contribuyente, concepto y ejercicio o período a que corresponde el citado pago.

Si resultase conforme la anterior comprobación, la entidad colaboradora procederá a extender en el documento destinado a tal efecto de los que componen la autoliquidación o en el documento de ingreso, validación, bien mecánica mediante máquina contable o bien manual mediante sello, de los siguientes conceptos: fecha de ingreso, total ingresado, concepto, clave de la entidad y de la oficina receptora, certificando de este modo el concepto del ingreso así como que éste se ha efectuado en las cuentas de la Tesorería Foral.

Cada Administración podrá establecer que la validación de los ingresos por las entidades colaboradoras se lleve a cabo mediante procedimientos distintos de los recogidos en el párrafo anterior, en particular, en aquellos casos en los que el ingreso se efectúe de forma no presencial.

En todo caso, los procedimientos de validación que se establezcan deberán garantizar la correcta identificación de la información asociada al ingreso que para cada medio de pago se determinen.»

Cuatro. Los apartados 1 y 3 del artículo 130 bis quedan redactados en los siguientes términos:

«1. Cuando en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación en el que proceda dictar una liquidación vinculada a delito, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de algún tipo de responsabilidad tributaria, trasladará el conocimiento de tales hechos al órgano de recaudación para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad.

«3. El acuerdo de declaración de responsabilidad habrá de dictarse con posterioridad al momento en el que conste como admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública. En los supuestos del apartado 1 del artículo 256 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, deberá constar igualmente

la condición formal de investigada o investigado en el proceso penal de la o del responsable.

La notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad incluirá el requerimiento para que se realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en el plazo a que se refiere el artículo 61.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.»»

**[Para consultar el texto íntegro , clique aquí.](#)**

TEMAS FISCALES.....12

- Las devoluciones tributarias en los negocios patrimoniales fallidos (Tratamiento de las rescisiones contractuales en el ITP y AJD)

**Claudio García Díez**

Abogado. Doctor en Derecho  
Profesor de la UDIMA

### Las devoluciones tributarias en los negocios patrimoniales fallidos (Tratamiento de las rescisiones contractuales en el ITP y AJD)

**Claudio García Díez**

Abogado. Doctor en Derecho  
Profesor de la UDIMA

#### 1. INTRODUCCIÓN.

Las consultas tributarias de la Dirección General de Tributos (DGT) son una de las fuentes de doctrina administrativa en el ámbito tributario, entendiendo por doctrina el conjunto de actos no normativos sino interpretativos que, por un lado, analizan y dotan de significado a la normativa fiscal y, por otro lado, vinculan a otros órganos de la Administración tributaria.

En este sentido, las consultas tributarias conforman, junto con determinadas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), del Ministro de Hacienda así como del propio Director General de Tributos en virtud del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), las fuentes de doctrina administrativa en materia tributaria.

En efecto, el TEAC genera doctrina administrativa, por cuanto sus criterios reiterados vinculan a la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, esto es, en el ámbito estatal, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la propia DGT (art. 239.8 LGT). También vincula a los propios tribunales económico-administrativos regionales y locales así como a los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas en el ámbito de sus competencias. El sentido que hay que dar al término "doctrina reiterada" es de dos resoluciones, al menos, en el mismo sentido.

Asimismo, el TEAC genera doctrina a través de dos tipos

de resoluciones que per se producen criterio vinculante. Éstas serían las resoluciones dictadas en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT) y el recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina (art. 243 LGT)

Como antes hemos mencionado, también generan doctrina tributaria las resoluciones del art. 12.3 LGT, pudiendo diferenciar entre las resoluciones del Ministro de Hacienda y las del Director General de Tributos. Estas resoluciones son disposiciones interpretativas o aclaratorias que se dictan por propia iniciativa de ambos órganos, por tanto, no son una respuesta a preguntas o cuestiones planteadas por los contribuyentes. Ambas deben ser publicadas en el Boletín Oficial del Estado, si bien, se diferencian en el perímetro de vinculación jurídica. Así, las resoluciones del Ministro obligan a toda la Administración tributaria, incluidos los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales así como los Órganos Económico-Administrativos de las comunidades autónomas, mientras que las resoluciones del DGT solo vinculan a la propia DGT y a la AEAT como órganos encargados de la aplicación de los tributos. Finalmente, cabe destacar que, con carácter previo al dictado de estas resoluciones, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública, en ambos casos.

## 2. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS.

Una vez delimitado el marco general de la doctrina administrativa nos referiremos a las consultas tributarias.

### 2.1. Regulación.

Las consultas tributarias están reguladas en los artículos 88 y 89 LGT y 65 al 69 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (en adelante RGAT).

Los artículos 88 y 89 LGT señalan:

“Artículo 88. Consultas tributarias escritas.

1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.

3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

4. La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.

5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

7. El procedimiento de tramitación y contestación de las consultas se desarrollará reglamentariamente.

8. La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación

de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.

Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.”

### 2.2. Naturaleza jurídica.

Las consultas tienen una naturaleza jurídica híbrida, ya que, por un lado, tienen un carácter informativo para los contribuyentes, como se extrae del propio art.85.2.c) LGT que define las consultas como una de las manifestaciones de la actividad de información y asistencia que efectúa la Administración tributaria. Ello, entre otras consecuencias, hace que las contestaciones a las consultas tributarias no puedan ser objeto de recurso o reclamación, aunque sí pueden serlo los actos que se basan en las consultas. Este carácter informativo y, consecuentemente, su consideración como actividad prestacional del Estado ha sido reconocido por la doctrina del Tribunal Supremo, por ejemplo, por la sentencia de 21 de diciembre de

2011. Dicha sentencia, además, determina que las contestaciones a las consultas tributarias no pueden ser reputadas como acto administrativo.

No obstante, como decimos, su naturaleza es híbrida, pues si bien tienen un carácter informativo, manifestación de una actividad prestacional de la Administración, no es menos cierto que tienen un carácter vinculante para las Administraciones tributarias encargadas de la aplicación de los tributos (AEAT y DGT en el ámbito estatal). De forma que la aplicación de los criterios que se reconocen en las mismas, en definitiva, su vinculación, puede ser exigida por los contribuyentes, incluso ante los tribunales como reconoce la sentencia del Tribunal Supremo 217/2024 que trataremos posteriormente.

### 2.3.Requisitos de las consultas.

La consulta tributaria está sometido a un procedimiento que deberá ser respetado por el interesado para que se pueda evacuar la misma por la DGT.

#### 2.3.1.Plazos.

En primer lugar, la solicitud de consulta debe presentarse en plazo. El plazo de las consultas tiene un carácter particular, por cuanto no es un período fijo, por ejemplo, un mes, 15 días, dos meses, etc, sino relativo, ya que está en función del principal objetivo de la consulta que no es otro que permitir al contribuyente conocer el criterio de la Administración con anterioridad a que este desarrolle su conducta tributaria. Por eso el art. 88.2 LGT señala que “las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias”. Por este mismo motivo el art.66.1 RGAT exige que en la solicitud conste “manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta”, en la medida en que si existe una manifestación en el sentido apuntado, se producirá la inadmisión de la consulta por ser dicha manifestación indicativa del incumplimiento del plazo. Esta última previsión reglamentaria no se aplica en el caso que la consulta sea formulada por las entidades que defienden intereses de carácter general o colectivo en los términos a que se refiere el artículo 88.3 LGT.

#### 2.3.2. Requisitos formales y procedimentales.

Los requisitos formales y procedimentales están desarrollados reglamentariamente en los artículos 66 y siguientes del RGAT.

Así, los artículos 66 y 67 RGAT disponen:

“Artículo 66. Iniciación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.

1. Las consultas se formularán por el obligado tributario mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, que deberá contener como mínimo:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.

En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación.

b) Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

c) Objeto de la consulta.

d) En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso.

e) Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

2. En el caso de que la consulta verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza, el consultante deberá declarar dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la Administración tributaria competente para la contestación de la consulta.

Asimismo, el escrito de consulta deberá contener, además de los datos incluidos en el apartado 1 de este precepto, los siguientes datos:

a) Identificación del grupo mercantil o fiscal al que pertenece, en su caso, el consultante.

b) Descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones desarrolladas o a desarrollar. En cualquier caso, dicha descripción se realizará con pleno respeto a la regulación del secreto comercial, industrial o profesional y al interés público.

c) Estados que pudieran verse afectados por la transacción u operación objeto de consulta.

d) Personas residentes en otros Estados que pudieran verse afectadas por la contestación a la consulta.

e) Otros datos que fueran exigibles por la normativa de asistencia mutua aplicable.

3. En la solicitud se podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones y aquella se podrá acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

4. A los efectos de este artículo, serán válidos los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria.

5. Las consultas podrán presentarse utilizando medios electrónicos. No obstante lo anterior, la presentación deberá efectuarse por dichos medios en el caso de los obligados tributarios que estuvieran obligados a relacionarse con la Administración por los citados medios.

6. Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 de este artículo, se requerirá al obligado tributario o a las entidades a que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsanen el defecto con indicación de que de no atender el requerimiento en el plazo señalado se le tendrá por desistido de la consulta y se archivará sin más trámite.

7. Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.

Artículo 67. Tramitación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.

1. Durante la tramitación del procedimiento se podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación.

2. Asimismo, se podrá solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado.”

Conforme con los preceptos reproducidos, se puede afirmar que la consulta debe plantearse por escrito, siendo su contestación también escrita. El contenido de la solicitud deberá reunir los requisitos establecidos reglamentariamente, básicamente, por el art. 66.1 y 2 RGAT. Los requisitos generales quedan recogidos en el apartado 1 del art.66 RGAT, siendo los clásicos que se suelen exigir en los procedimientos iniciados a instancia de parte (identificación del consultante, antecedentes de hecho, objeto de la consulta, etc). Los que se exigen en el apartado 2 son los especiales demandados en situaciones relacionadas con la fiscalidad internacional, por cuanto se exigen cuando la consulta versa sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza. En estos supuestos, el consultante deberá declarar dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la propia DGT. Esta exigencia de datos específicos por el apartado 2 del art.66 RGAT se produce por la obligación que tiene España como miembro de la UE para intercambiar las consultas tributarias siempre que tengan cierta transcendencia para otros Estados miembros de la UE, en la consideración de su calificación como “acuerdo previo con efecto transfronterizo” (tax ruling en terminología anglosajona), conforme con la Directiva 2011/16/UE DEL CONSEJO de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE,

En el caso de que concurra algún defecto subsanable respecto de la solicitud de consulta, por ejemplo, falta de representación o manifestación expresa de no estar incurso en procedimiento, la DGT solicitará la subsanación del escrito al consultante y si en un plazo de 10 días no solventa el defecto, se dará la consulta por inadmitida, archivando el expediente.

La consulta debe ser presentada por medios electrónicos por parte de los interesados obligados a relacionarse a través de estos medios con la Administración, básicamente, personas jurídicas y entidades del art.35.4 LGT, aunque las personas físicas, podrán optar por la presentación electrónica, todo ello conforme con el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Especial importancia tiene la exigencia de que las dudas planteadas en la consulta versen sobre materia tributaria, como dice el art.88.1 LGT que sea sobre el “régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso (...) corresponda” al obligado tributario que formule la consulta. Eso hace que solo se tramiten aquellas consultas que plantean posibles problemas o cuestiones tributarias reales, no meramente hipotéticas. Evidentemente, las

cuestiones no fiscales, no se contestan por exceder el ámbito propio de la consulta tributaria.

Durante el procedimiento, el instructor podrá requerir al consultante las aclaraciones que considere oportunas (art.67.1 RGAT) a fin de disponer de la información necesaria para efectuar la contestación.

Finalmente, la consulta se notificará al solicitante que la planteó y se publicará en la base de datos de consultas tributarias de la DGT accesible en la página web del Ministerio de Hacienda para que pueda ser conocida por las administraciones tributarias llamadas a aplicarla, contribuyentes y, en general, por todos los operadores jurídicos.

## 2.4. Efectos de las consultas.

Las consultas tienen dos tipos de efectos: vinculantes e informativos.

### 2.4.1. Efectos vinculantes.

El principal efecto de las consultas es la vinculación que generan respecto de las Administraciones tributarias encargadas de la aplicación de los tributos, esto es, la propia DGT y la AEAT en el ámbito estatal. En cambio, no tienen un carácter vinculante para los tribunales económico-administrativos ni para los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas.

El efecto vinculante para la Administración tributaria no solo lo es en sus relaciones con el consultante, sino también en sus relaciones con otros contribuyentes siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de los otros contribuyentes y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Con carácter general las consultas tributarias son vinculantes, salvo un caso muy específico que se establece en el art. 89.2 LGT. Este precepto reza que “no tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad”.

Esta regulación responde a aquellos supuestos en que se formula la consulta en plazo, es decir, antes de finalización del período a que se refiere el art.88.2 LGT (por ejemplo, antes de que haya finalizado el plazo de autoliquidación) sin que se haya iniciado un procedimiento respecto a la cuestión preguntada, lo que hace que la consulta se admita. En estos casos, sin embargo, con posterioridad a dicha admisión durante el proceso de tramitación de la consulta, se inicia un procedimiento, por ejemplo, una inspección respecto del consultante. De forma que dicho procedimiento se inicia con posterioridad a la formulación de la consulta pero antes de la contestación.

En estos casos, para aunar el derecho del contribuyente a ser informado, pero no perturbar la acción de la Administración tributaria que inició el procedimiento cuando todavía no había respondido la DGT, se emite la consulta, si bien sin vinculación.

Por último, cabe señalar, obviamente, que los criterios señalados en la consulta tienen un carácter vinculante mientras que no se modifique la norma que interpretan. También cuando se modifique la jurisprudencia aplicable, entendiendo que el concepto de jurisprudencia lo es en sentido amplio, es decir, no solo la doctrina jurisprudencial del TS, TJUE, TC, sino también doctrina administrativa del TEAC.

### 2.4.2. Efectos informativos.

Las consultas tributarias, técnicamente, no tienen un carácter vinculante para los contribuyentes, sino un mero carácter informativo.

Si bien la afirmación anterior debe matizarse porque, si bien, en puridad, la consulta no obliga jurídicamente ni al consultante ni al resto de los contribuyentes, en última instancia, suponen un mandato para éstos, en tanto en cuanto no quieran tener que afrontar determinadas consecuencias en sus relaciones jurídico-tributarias con las administraciones vinculadas (sanciones, recargos, etc), éstas sí vinculadas por el criterio de la DGT.

Por otro lado, lo anterior no excluye la generación de efectos jurídicos respecto de los contribuyentes, por cuanto es necesario destacar que el art.179.2.d) LGT excluye de responsabilidad a los contribuyentes que ajustan su actuación a los criterios manifestados en consulta. Si bien la aplicación del precepto debe ser meramente residual, por cuanto el supuesto de hecho previsto por la norma responde más bien a una situación patológica y no al correcto funcionamiento de las administraciones tributarias obligadas a aplicar el criterio de la consulta, en la medida en que, si existe doctrina vinculante de la DGT, las administraciones tributarias vinculadas deberán haber aplicado dicha doctrina. De forma que el corolario lógico es que no puede haber infracción y, por ende sanción, ya que la Administración habrá aplicado el criterio del contribuyente, por cuanto éste coincide con el de la Dirección.

## 3. CONSULTAS Y DOCTRINA DEL TEAC.

Tal como se ha señalado en la primera parte de esta ponencia, la doctrina administrativa está conformada, fundamentalmente, por la doctrina de la DGT manifestada en las consultas tributarias y la doctrina del TEAC concretada en sus resoluciones generadoras de doctrina. ¿Cómo se interrelacionan ambas manifestaciones de la doctrina administrativa?

Para contestar esta pregunta debemos partir de la base de varias ideas previas que hay que tener claras.

En primer lugar, que la doctrina administrativa es única, si bien en cada momento el criterio prevalente puede manifestarse en las diferentes formas que adopta dicha doctrina. En otras palabras, la doctrina administrativa se genera sin solución de continuidad por sus diferentes fuentes siendo única, unas veces se determinará por la DGT vía consulta o resolución del art.12.3 LGT, otras veces por el TEAC.

En segundo lugar, hay que afirmar que también es única por cuanto la propia normativa determina en caso de concurrencia o contradicción de las diferentes fuentes cual es la prevalente. Desde esta óptica es necesario señalar que prevalece el criterio del TEAC, ya que su doctrina vincula a los órganos de aplicación de los tributos, entre los cuales se encuentra la DGT. Sin embargo, la doctrina de la DGT no vincula al TEAC, aunque es evidente que es asumida como doctrina propia en multitud de ocasiones.

Todo lo anterior debe ser matizado por el principio de confianza legítima reconocido ampliamente, tanto por la doctrina administrativa como por la jurisprudencia, del que hablaremos más tarde cuando analicemos los efectos de los cambios de doctrina en el tiempo.

#### 4. CONSULTAS Y DOCTRINA JURISPRUDENCIAL.

El artículo 1.6 del Código Civil señala que “la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho”. En este punto, hay que reconocer que, obviamente, la doctrina jurisprudencial del TS interactúa con la doctrina que emana de las consultas tributarias.

En este sentido, resulta de suma importancia la sentencia 217/2024 del TS, de 22 de enero de 2024, por cuanto recopila y marca la doctrina del Alto tribunal en relación a los efectos vinculantes de las consultas respecto del TS.

Dicha sentencia establece como criterio casacional que la doctrina emanada de la consulta tributaria vincula a la Administración tributaria. De modo que el TS puede y debe analizar si se ha cumplido el art.89.2 LGT, en tanto en cuanto, dicho precepto obliga a la Administración actuante a aplicar los criterios de la consulta al consultante y a otros obligados que se encuentren en una situación equivalente, señalando la resolución judicial que para ello las consultas tributarias deben cumplir los siguientes requisitos:

“i) en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso; (ii) siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos,

la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias (por remisión al plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 88 LGT); (iii) que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta; (iv) efectos vinculantes que se extienden no solo al consultante, sino a cualquier obligado siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.”.

Asimismo, el TS declara que la consulta tributaria no vincula al TS como órgano jurisdiccional. La sentencia reconoce que, en cualquier caso, el TS siempre puede entrar a conocer el fondo del asunto, dado que las consultas a las que se refiere el artículo 89 LGT no vinculan al órgano judicial, por su función constitucional, determinada por los artículos 24 y 106 de la Constitución, pudiendo entrar a enjuiciar, en todo caso, si la liquidación es o no conforme al ordenamiento jurídico.

Ciertamente la STS anterior resulta un tanto paradójica, por cuanto afirma, por un lado, la vinculación de la Administración a las consultas ex art.89.2 LGT, pero, a renglón seguido, desvirtúa su valor, al señalar que el TS no se ve concernido por dicha vinculación, pudiendo entrar siempre en el fondo de la cuestión, con independencia de si se ha respetado el art.89.2 LGT.

En este punto, con toda la prudencia y respecto que merece el Alto tribunal, quizá, se podría formular una interpretación razonable del fallo que pueda aunar el necesario respeto al art.89.2 LGT, que no olvidemos que es un precepto legal de necesario cumplimiento, también por el TS, con el ejercicio pleno de la función jurisdiccional. Dicha interpretación podría ser que el propio *petitum* del contribuyente delimitará la intensidad de la función jurisdiccional cuando la misma marida con el efecto vinculante de las consultas.

En otras palabras, quizá en el caso de autos la respuesta del TS quedó condicionada por el propio *petitum* del recurrente, ciertamente contradictorio, por cuanto no solo solicitó el enjuiciamiento por el TS (también del tribunal de instancia) de la debida aplicación del art.89.2 LGT, sino que también requirió de la jurisdicción un pronunciamiento sobre el fondo del asunto relativo al IVA. De ahí que el auto de admisión del recurso de casación anunció como cuestiones casacionales no solo la vinculación ex art.89.2 LGT, sino también del fondo de la cuestión relacionada con el IVA.

En este punto, nos podemos preguntar si el criterio casacional hubiera sido el mismo en el caso de que el contribuyente exclusivamente hubiera planteado la infracción por la Administración del art.89.2 LGT sin aludir al fondo de la cuestión del IVA, sobre todo a la luz de

la lectura del art. 33.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA).

En este sentido, cabe recordar señala que el citado precepto señala:

“1. Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición.”

Evidentemente, no sabemos qué habría pasado pero, en mi opinión, la aplicación del art.33.1 LJCA por el TS (o por el órgano jurisdiccional competente) en estos supuestos podría ser un buen instrumento para que el ejercicio de la función jurisdiccional no desvirtúe el necesario control del art.89.2 LGT. En este punto es necesario no olvidar que, se reitera, dicho precepto es una disposición legal plenamente vigente dentro de nuestro ordenamiento jurídico cuyo cumplimiento también es exigible al TS. Disposición cuyo respecto es esencial para la protección del principio de seguridad jurídica, sobre todo en relación a aquellos contribuyentes que han confiado en la doctrina de la DGT a la hora de ordenar su comportamiento tributario.

En otras palabras, el TS no solo debe velar en el ejercicio de su función jurisdiccional en lo que se refiera a una solución del fondo de la cuestión conforme a derecho, sino también debe garantizar la correcta aplicación del art.89.2 LGT, por cuanto la función jurisdiccional, como el propio TS se encarga de señalar expresamente en la propia sentencia, está sometida al artículo 106 CE que conmina a los tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa.

##### 5. EFECTOS DEL CAMBIO DE DOCTRINA EN EL TIEMPO.

Por último, me gustaría dedicar las últimas líneas de este trabajo al tratamiento de los efectos de los cambios de doctrina en el tiempo.

En primer lugar, hay que partir de la base de que nuestro sistema jurídico, eminentemente continental, tanto la doctrina administrativa como la judicial, tienen la consideración teórica de auténtica o, en otras palabras, generadora de efectos ex tunc. De forma que cuando la DGT emite una consulta, en principio, es interpretación auténtica y produce efectos desde que la norma empezó su vigencia. En este sentido, se sigue la doctrina señalada por el TC (entre otras, STC 95/1993) respecto a los efectos en el tiempo de los cambios jurisprudenciales.

Obviamente, dicho posicionamiento teórico debe ser aunado con la necesaria subordinación de la DGT al TEAC en la actividad generadora de doctrina administrativa, así como en el respeto a la jurisprudencia del TS. Por otro lado, es necesario tener en cuenta que los diferentes criterios administrativos pueden variar en el tiempo de

forma sucesiva. En este punto, el principio de confianza legítima se erige en un instrumento moderador básico para articular estos cambios de criterio.

En este sentido, hay que resaltar que este principio como corolario del principio de seguridad jurídica está plenamente consolidado en nuestro sistema (entre otras cabe mencionar las resoluciones siguientes: STS 13-6-18, FD 3º; SAN 17-4-19, V1030-23; RES TEAC 23-6-22, 23-3-22, 25-4-23. Y su aplicación implica respecto al eventual cambio de los criterios administrativos que, con carácter general, de acuerdo con la idea de interpretación auténtica, dichos cambios tienen efectos prospectivos o a futuro desde el momento en que se dicta y también retrospectivos o hacia el pasado desde el inicio de la vigencia de la norma, en el bien entendido que la doctrina administrativa "hace decir a la norma lo que la norma desde un principio decía" (en palabras del TC).

Ahora bien, dicha eficacia ex tunc debe ser moderada por la confianza que el contribuyente ha depositado en el criterio exteriorizado por la Administración. De modo que los efectos retrospectivos de los cambios de criterio deben respetar todas aquellas situaciones en donde el contribuyente haya seguido el parecer de la Administración manifestado en un acto claro de la misma, por ejemplo, en una consulta tributaria. Eso sí, siempre que aquella doctrina administrativa cuya aplicación retrospectiva se pretende no sea desfavorable para el contribuyente que confió en el criterio administrativo ya superado que fue debidamente exteriorizado.

No obstante lo anterior, la aplicación del principio de confianza legítima como límite de los efectos ex tunc de la doctrina administrativa ha sido matizada por la reciente STS 1143/2024, de 26 de junio, en el denominado asunto "Credit Suisse".

El fondo de dicha sentencia se refería a un supuesto de exención del IVA relativo a la gestión de carteras de inversión. El caso planteaba como la doctrina del TJUE percutió sobre dicho régimen a través de dos sentencias, generando la segunda un cambio de criterio interpretativo, siendo, además, perjudicial para el contribuyente, por cuanto no consideraba exentos a efectos del IVA determinados servicios financieros de gestión de carteras.

La Administración tributaria aplicó una consulta de la DGT que reproducía el cambio de criterio del TJUE a situaciones no consolidadas anteriores a la consulta, por cuanto el derecho a liquidar no había prescrito respecto a dichas situaciones.

El recurrente en el caso esgrimía una vulneración del art.89.2 LGT, en el bien entendido que en el momento del devengo de las operaciones de cartera la doctrina vinculante de la Dirección era la anterior, la superada.

El TS en la sentencia determina el siguiente criterio jurisprudencial:

“Un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en cumplimiento de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de la aplicación de una exención en el impuesto sobre el valor añadido a una determinada prestación de servicios, permite a la Administración regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio consolidado anterior respecto de ejercicios no prescritos previos a tal cambio de doctrina.”

El Alto Tribunal en esta STS hace suyos los mismos argumentos que ya había expresado en la STS 217/2024 anteriormente tratada respecto a los efectos de la vinculación de las consultas, si bien con el resultado contrario al de esta última STS, ya que concluye que la Administración tributaria debe aplicar los criterios de la consulta nueva a la situación anterior, en nuestra opinión, no por el carácter vinculante per se de la doctrina administrativa, sino porque dicha doctrina recoge el criterio jurisprudencial del TJUE, criterio que debe aplicarse retroactivamente al tener la jurisprudencia del TJUE efectos ex tunc. El TS razona que el criterio del TJUE deben prevalecer en virtud de los principios de primacía y uniformidad en la interpretación del Derecho de la UE. Asimismo, incide en los fundamentos de la doctrina constitucional sobre los cambios de criterios jurisprudencial manifestados en sentencias como la STC 95/1993 antes citada.

Además, abunda en el valor secundario que las consultas tienen en este caso concreto al señalar que:

“Del mismo modo, sostener la postura propuesta por el recurrente supondría otorgar implícitamente a las consultas vinculantes una capacidad de limitación de los efectos de las sentencias del TJUE que excede de su contenido y atenta directamente con los principios de primacía e interpretación conforme. No se puede obviar, como hemos venido reiterando, que los pronunciamientos del TJUE vinculan, no sólo a las autoridades judiciales, sino también a la propia administración ( STJUE 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17 y que ni las autoridades administrativas ni los tribunales nacionales pueden introducir limitaciones a los efectos de las sentencias del TJUE.”

En este punto, en nuestra opinión, lo más novedoso del fallo es que el TS interpreta que la aplicación ex tunc de la jurisprudencia del TJUE se produce sin límites. El Alto Tribunal, a diferencia de otras ocasiones, no aplica el principio de confianza legítima, en este caso generado

por la doctrina anterior de la DGT como límite a la retroactividad de efectos. El TS fundamenta la aplicación del criterio novedoso, incluso con carácter retroactivo, sobre todos los demás en el derecho a la evolución jurisprudencial, ventilando el respeto al principio de confianza legítima con unos lacónicos párrafos:

“Carece de sentido otorgar a las sentencias primigenias del TJUE un valor y eficacia erga omnes en el primer pronunciamiento y negárselo en los siguientes, pues la función que se encomienda al TJUE debe predicar se del conjunto de las sentencias que dicta sobre una materia concreta. Lo contrario conllevaría una petrificación del sistema jurídico que ignoraría el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia y atentaría contra la labor interpretativa asignada al propio Tribunal.”

Los principios de seguridad jurídica se garantizan mediante la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad, pero no impidiendo la aplicación de un cambio de criterio efectuado por parte del Tribunal. Del mismo modo, tampoco se vulnera el principio de la confianza legítima.”

Quizá la clave del arrumbamiento del principio de confianza por el TS sea la idea de que el Alto Tribunal no considera que se está realmente ante un cambio de criterio, por mucho que ese sea el término utilizado continuamente en la sentencia, sino ante una matización o profundización de otro anterior. El Tribunal lo expresa en los siguientes términos:

“En definitiva, la segunda sentencia profundiza en la interpretación de la exención y llega a concluir que un servicio complejo que incluye el asesoramiento y la transmisión de valores es una prestación única y además no está exenta.

No existe un cambio de criterio expreso por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. No obstante, implícitamente, podría entenderse que, si no es un cambio de criterio, al menos podría hablarse de una matización en la interpretación previamente realizada por la sentencia de 13 de diciembre de 2001, CSC Financial Services, C-235/00, EU: C: 2001: 696, esto es, del esclarecimiento y precisión del significado y alcance de la norma controvertida de la directiva del IVA.”

En definitiva, la sentencia abre interrogantes sobre la eventual aplicación del principio de confianza legítima generado por la doctrina administrativa como criterio moderador de los efectos ex tunc de los cambios interpretativos.

TRIBUNAL SUPREMO.....4

**(Sentencia de interés) !**

- Tasación de fincas hipotecadas como medio de comprobación de valor "al que no le es exigible ninguna carga adicional": Sentencia 1915/2024 de 4 de diciembre de 2024.....20
- Resolución por el ejercicio de la facultad resolutoria del 1124 del Código Civil: Sentencia 1803/2024 de 11 de noviembre de 2024.....32

## Tasación de fincas hipotecadas como medio de comprobación de valor "al que no le es exigible ninguna carga adicional": Sentencia 1915/2024 de 4 de diciembre de 2024

(Sentencia de interés) !

La exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que mantenemos, puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria ( art. 57.1.g) LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al mismo tiempo -en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación- y no ha reaccionado frente a este último valor.

La Administración, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. Todo ello sin perjuicio de la facultad que asiste, en todo caso, al contribuyente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de contradecir, tanto en vía administrativa como judicial, la comprobación llevada a cabo por el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT, siendo suficiente, a los efectos de su motivación, la asunción por el órgano administrativo comprobador de la indicada tasación hipotecaria, cuando ésta sea motivada y justificada y haya sido dada a conocer al interesado.

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1.g) LGT, como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, máxime cuando el contribuyente se acogió a los valores aprobados por la propia Administración, como coeficientes multiplicadores del valor catastral.

Asimismo, se nos requiere esclarecer si el valor hipotecario, definido en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse sin más al valor real del bien, base imponible del impuesto ( art. 10.1 TRLITPAJD), sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración sobre tal identidad entre uno y otro valor, atendido, además, el ínfimo rango de dicha norma jurídica.

En último término, se nos solicita precisar si, a los efectos del art. 134.3 LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación, sin que conste informe técnico sobre la valoración del que trae causa dicho certificado.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1.La recurrente, Junction Parque Principado, S.L., presentó autoliquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD) por la adquisición de un centro comercial, declarando un valor de 19.842.000 euros.

2.2.El Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias inició procedimiento de comprobación de valor y determinó para el bien, al amparo del artículo 57.1.g) LGT, un nuevo valor de 21.753.378,42 euros, sobre la base del certificado emitido por la entidad JLL Valoraciones, S.A., que constaba en la escritura de préstamo con hipoteca, en la que a la finca descrita se asigna como valor de tasación conforme a lo previsto en la legislación hipotecaria la referida cantidad. El certificado se incorpora a la propuesta de liquidación.

En fecha 15 de julio de 2020, se dicta acuerdo de liquidación provisional número 20203333090AJ106L0000003, cuantía 33.050,72 euros, por el concepto Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD), ratificando los argumentos que sirvieron para fundamentar la propuesta de liquidación y señalando que el inmueble transmitido no es susceptible de ser catalogado como susceptible de ser incluido en los supuestos mencionados en el Decreto 121/2013, tal como se indica en el artículo 2 del mismo. El acuerdo fue notificado el siguiente día 17 de julio.

2.3.Deducida reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Asturias, se alegó que el valor declarado en la autoliquidación era muy superior al que resulta de la resolución de 10 de diciembre de 2015 de la Consejería de Hacienda y Sector Público del Principado de Asturias, que actualizó los coeficientes aplicables al valor catastral en relación con determinados impuestos.

El TEAR desestimó la reclamación en resolución de 30 de septiembre de 2021, razonando, en síntesis, en los siguientes términos:

"[...] Entiende este Tribunal que el acuerdo de liquidación incorpora una motivación adecuada y suficiente, identificando de forma clara el medio utilizado para la comprobación del valor declarado, "Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria".Se identifica la existencia de una valoración obtenida de técnico competente a efectos de la concesión de un crédito con garantía hipotecaria al comprador, resultando un importe superior al valor declarado. Se explicitan además los motivos de la actuación administrativa (una comprobación del valor declarado por el bien transmitido) y además se recoge expresamente la normativa aplicable, en particular art. 57.1 LGT, lo que ha permitido al contribuyente argumentar cuanto ha considerado conveniente en relación con dicho método de comprobación.

Procede, por tanto, rechazar las alegaciones formuladas relativas a la ausencia de la suficiente motivación, confirmando el acto impugnado sin perjuicio del derecho que asiste al reclamante a instar la práctica de tasación pericial contradictoria en los términos que ha reservado, de conformidad con lo indicado en el artículo 135.1 LGT".

2.4.Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, fue desestimado en sentencia de 30 de enero de 2023, que confirmó la resolución administrativa. En lo que interesa al presente recurso de casación, la sentencia resuelve con los mismos criterios de otra sentencia de la Sala anterior (STSJ de Asturias de 27 de septiembre de 2021, rec. 777/2020). Sostiene que el método empleado por la Administración tributaria para comprobar el valor es admitido por el art. 57.1.g) LGT, y precisa que la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 843/2018, de 23 de mayo, (rec. 4202/2017), invocada de contrario por la recurrente, se refiere al método del art. 57.1.b) LGT y se limita a censurar la valoración de inmuebles sin otra motivación que la de aplicar índices multiplicadores sobre el valor catastral, por lo que no es aplicable a este caso.

Razona la sentencia recurrida en los siguientes términos:

«[...] En efecto, en la escritura de préstamo con hipoteca, en el apartado 5 de la cláusula tercera, denominado "tasación", se dice: "A los efectos procesales y para que sirva como tipo en la subasta que corresponda, tasan la finca que se hipoteca en el importe de 16.301.533,81 €, correspondiente al 75% del valor señalado en la tasación realizada, conforme a las disposiciones de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario, cuya copia del certificado de tasación se incorpora como anexo de esta escritura".

La valoración del inmueble hipotecado que se recoge en el mencionado certificado de JLL Valoraciones S.A., realizada por técnico competente, no ha sido desvirtuada de contrario, mediante la aportación de una prueba (singularmente la pericial) que permitiese apreciar el desacierto de aquella valoración, a lo que hemos de añadir que, según consta en el propio certificado, el valor de tasación se fijó previa visita al inmueble del técnico interviniente realizada el 26 de noviembre de 2015.

A este respecto hemos de señalar que la Administración Tributaria procedió a iniciar un procedimiento de comprobación de valores, utilizando uno de los medios previstos en el art. 57.1 de la LGT, a la vista de la diferencia existente entre el valor de tasación fijado en el certificado de tasación anexo a la escritura de préstamo hipotecario y el precio consignado en

la escritura de compraventa, teniendo en cuenta que dicho certificado contiene una valoración pericial individualizada que sugiere una cuantificación razonada y objetiva, lo que, como ya hemos señalado, desplaza la carga de la contraprueba hacia el obligado tributario quien, en este caso, no ha aportado un elemento de prueba eficaz de similar fuerza probatoria al utilizado por la Administración como motivación de la liquidación impugnada.

El informe de tasación hipotecaria es un dato objetivo avalado por técnico e incluso tácitamente asumido por el contribuyente que se alza válidamente en motivación de la valoración acogida por la Administración, de manera que la recurrente ha desaprovechado tanto la vía administrativa como ahora la jurisdiccional para aportar un informe técnico o remitirse de forma circunstanciada a alguno obrante en el expediente a su favor, o a solicitar una pericia judicial, por lo que la liquidación impugnada ha de considerarse motivada, idónea y ajustada a derecho.

(...)

Hemos de señalar que el Decreto asturiano 121/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología seguida para su obtención, contiene la metodología a aplicar en las comprobaciones de valor desarrolladas por la Administración autonómica sobre bienes inmuebles de naturaleza urbana que se enumeran (...). De ahí que, en base a las características especiales del inmueble transmitido, se considera ajustada a derecho la liquidación recurrida y la resolución del TEARA que la confirma, en cuanto no puede incluirse dicho inmueble en la categoría de "locales comerciales", lo que justifica la elección por parte de la Administración tributaria del medio de comprobación».

SEGUNDO. Marco normativo.

Las normas relevantes para el análisis de la cuestión de interés casacional son las siguientes.

1.El artículo 57 de la LGT dispone:

«[...] Artículo 57. Comprobación de valores.

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo. [...]».

2.El artículo 108.4 LGT establece que:

"Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

3.A su vez, el artículo 102.2 LGT señala:

"Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

(...)

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho".

4.El art. 134 LGT, sobre el procedimiento de comprobación de valores, dispone:

«[...] Práctica de la comprobación de valores.

1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia

Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

[...]

3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.

Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización. [...]».

5.El artículo 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [«TRLITPAJD»], en su redacción vigente al momento de incoación del procedimiento de comprobación de valor, preceptúa:

"1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda."

6.En último término, el artículo 4 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras:

"Valor hipotecario o valor a efecto de crédito hipotecario (VH). Es el valor del inmueble determinado por una tasación prudente de la posibilidad futura de comerciar con el inmueble, teniendo en cuenta los aspectos duraderos a largo plazo de la misma, las condiciones del mercado normales y locales, su uso en el momento de la tasación y sus usos alternativos correspondientes".

TERCERO. Precedentes jurisprudenciales en relación con las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios.

1.Ya se ha expuesto que la justificación de la iniciación del procedimiento de comprobación de valores es la cuestión identificada como de interés casacional en este recurso, en el que se nos requiere, en primer término, determinar si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1.g) de la LGT -"Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"-, como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, máxime cuando el contribuyente se acogió a los valores aprobados por la propia Administración, como coeficientes multiplicadores del valor catastral.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, conviene tener presente, a fin de depurar el debate casacional, que el contribuyente no se acogió a los valores aprobados por la Administración como coeficientes multiplicadores del valor catastral, sino que autoliquidó conforme al precio de la compraventa, alegando que dicho valor era superior al resultante de la aplicación de tales coeficientes. Esta cuestión fue examinada en vía revisora ante el TEAR y quedó zanjada en vía jurisdiccional, al estimar la Sala de instancia que, dadas las características especiales del inmueble transmitido -un centro comercial-, no resultaba de aplicación el método de valoración de los coeficientes multiplicadores previsto en la letra b) del artículo 57.1. de la LGT.

2.Para enmarcar el análisis de la cuestión de interés casacional, hemos de tener en cuenta que el Tribunal Supremo cuenta con una constante y reiterada jurisprudencia sobre el deber de motivación de las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios. Ha declarado esta Sala en sentencias de 23 de mayo de 2018, dictadas en los recursos de casación núms. 1880/2017 y 4202/2017, a las que le han seguido las sentencias de 5 de junio de 2018, recursos de casación núms. 1881/2017 y 2867/2017, y de 13 de junio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2232/2017, entre otras, en relación con la presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias, lo siguiente:

"3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.

a)Según lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT, relativo a las presunciones en materia tributaria: "...4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

b)Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que

tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el de la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

c) Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT, que se rubrica las liquidaciones tributarias: concepto y clases, a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición normativa que evidencia, contrario sensu, que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado.

3.5. En conclusión de todo lo anterior, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor.

Si las autoliquidaciones, pues, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la respuesta a la primera pregunta enunciada en el auto de admisión debe ser negativa, por estas razones:

a) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.

b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados".

Finalmente sienta, por lo que aquí interesa, la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

A.- La primera cuestión consiste en "determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real".

La respuesta a esa primera pregunta exige que trascendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes ( artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste

para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia".

Se comprueba de su simple lectura que la doctrina fijada en las sentencias de 23 de mayo de 2018, cit., se construye, como ha expuesto esta Sala en sentencia 1391/2022, de 28 de octubre de 2022 (rec. cas. 5364/2020), a propósito del examen del método de comprobación basado en la aplicación de coeficientes sobre valores catastrales, que no es el medio de comprobación utilizado en el caso que ahora se enjuicia, cuyas particularidades serán analizadas posteriormente.

3. Con posterioridad a las SSTs de 23 de mayo de 2018, cit., esta Sala, Sección Segunda, requerida en el ATS de 6 de octubre de 2021, rec. cas. 1381/2021, para que se pronunciara sobre la cuestión de interés casacional objetivo relativa a "determinar si la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real o, por el contrario, está facultada para iniciar una comprobación en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien", en relación con la utilización del medio de comprobación por dictamen de peritos - art. 57.1.e) LGT-, que era el utilizado en aquel recurso, declaró en sentencia núm. 75/2023, de 23 de enero de 2023, lo siguiente:

"La Sala considera que la doctrina jurisprudencial fijada por este Tribunal en la referida sentencia de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación núm. 4202/2017), a la que siguieron otras posteriores, atinente, por lo que aquí interesa, a la necesidad de que la Administración justifique, antes de comprobar, las razones por las que, a su juicio, el valor declarado no se corresponde con el valor real, es de aplicación a todas las comprobaciones de valores, cualquiera que sea el método -de los previstos en el art. 57.1 de la LGT- utilizado por la Administración.

En efecto, en las referidas sentencias se establecieron unos parámetros generales exigibles a la Administración en el ámbito de la comprobación de valores, parámetros que no derivan del método de comprobación empleado, sino de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 LGT y de la naturaleza de nuestro sistema fiscal que, como recoge la sentencia tantas veces referida, descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, de forma que sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. En consecuencia, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

De esta forma, si las autoliquidaciones, como se declaró por este Tribunal, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la Administración correlativamente tendrá que justificar, antes de comprobar, que "hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado".

Y esa obligación de motivación que se impone a la Administración no desaparece ni se diluye, como sostiene el Abogado del Estado en su escrito de oposición, dependiendo del método de comprobación empleado, pues, como se ha expuesto, la exigencia impuesta a la Administración deriva de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 LGT. Tampoco puede hacerse depender el cumplimiento de este requisito de la forma de inicio del procedimiento de comprobación, pues bien se inicie mediante una comunicación de la Administración, o bien, en caso de que se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el art. 134 de la LGT, en ambos casos se deberá hacer constar las razones por las que se considera que el valor declarado por el contribuyente en su autoliquidación, que la ley presume cierta, no se corresponde con el valor real".

Se estableció la siguiente doctrina jurisprudencial:

"La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real".

4. En ninguna de las sentencias anteriormente cit. se aborda el examen del medio de comprobación de valores previsto en el art. 57.1.g) de la LGT -"Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"-, introducido en la Ley General Tributaria por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que, por lo que aquí interesa, amplió los medios de comprobación en las letras f) a h) ("valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros", "valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria" y "precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones

del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca"), como un instrumento más a disposición de la Administración tributaria en la comprobación de valores en función de la naturaleza de los bienes transmitidos.

En efecto, el examen de este medio de comprobación de valores fue abordado por esta Sala en la STS de 7 de diciembre de 2011, recurso de casación en interés de ley núm. 71/2010, en la que se pronunció en los siguientes términos:

"TERCERO.-Una importante medida con la que cuenta la Administración para luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes. Esta posibilidad se ha concretado en la facultad de comprobar el valor.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el art. 46 del Texto Refundido de 1993 indica que "la Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes o derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado".

Durante la vigencia de la LGT de 1963 (art. 52), así como en la primera redacción de la actual ley 58/2003 (art.57), el legislador incluyó, a efectos de las actuaciones de comprobación de valores, un catálogo de medios de los que podía servirse la Administración para tal fin, mencionando expresamente en ese listado la tasación pericial contradictoria. Esta situación, sin embargo, cambió como consecuencia de la entrada en vigor de la ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal que, entre otras cuestiones, provocó la modificación del artículo 57 LGT, excluyendo a la tasación pericial contradictoria de entre los aludidos medios de comprobación de valores y pasando a considerarla como un medio de impugnación de una comprobación de valores acordada por la aplicación de los medios enumerados en el apartado 1.

Por otra parte, la nueva redacción dada al precepto por la Ley 36/2006 no solo matiza el medio de comprobación de la letra b), al señalar que la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, "podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración Tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario", sino que amplía los medios de comprobación en las nuevas letras f) a h) (valores asignados en las pólizas de contratos de seguros, valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas y precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien).

No obstante la enumeración de los medios de comprobación de valores que realiza el apartado 1 del art. 57, hay que tener en cuenta que según el apartado 3 las normas de cada tributo regularán la aplicación de dichos medios de comprobación, por lo que la ley de un tributo puede establecer como medio de comprobación exclusivamente uno o varios de los enumerados en el apartado 1.

La regulación legal fue objeto de desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, refiriéndose a la comprobación de valores los artículos 157 y 158.

En el apartado 1 del artículo 157 señala que la Administración Tributaria no puede comprobar el valor declarado por el obligado tributario en dos casos.

En primer lugar, es el caso del obligado tributario que haya declarado de acuerdo con el valor que le haya sido comunicado al efecto por la propia Administración Tributaria según el artículo 90 de la LGT. Se trata de una consecuencia del citado precepto legal que establecía el carácter vinculante de la información sobre valoración suministrada con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, aunque sólo durante tres meses desde la fecha de notificación al interesado, lo que no impide la comprobación por la Administración Tributaria de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el propio obligado tributario.

En segundo lugar, tampoco puede comprobarse el valor cuando el obligado tributario haya declarado de acuerdo con los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el apartado 1 del artículo 57 de la LGT. En este caso la regulación reglamentaria se limita a reiterar lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 134 de la LGT.

Además, conviene precisar que el art. 57 de la ley no establece la preferencia de ningún medio de comprobación sobre los demás, señalando el art. 160.3 del Reglamento que la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el art. 57 de la ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada, y que a los efectos de lo previsto en el art. 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación, no estableciéndose ninguna particularidad en relación con el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

CUARTO.-Ante esta regulación, hay que considerar erróneo el criterio que sienta la sentencia impugnada en relación con el medio que aplicó la Administración Tributaria, no siendo posible, por tanto, confirmar que si se opta por este medio la Administración venga obligada a acreditar previamente la existencia de indicios de fraude, ni a justificar que el valor a efectos de la hipoteca coincide con el valor real.

Por el contrario, hay que entender que el medio que introduce la ley 36/2006 es uno más de los que puede utilizar la Administración, en los casos en que no está excluida la comprobación de valores, todo ello sin perjuicio de la utilización de la vía de la tasación pericial contradictoria si el resultado no es compartido por el contribuyente afectado".

Finalmente declara como doctrina legal que:

"la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT ("Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse".

Dicha doctrina fue reiterada en la STS de 17 de septiembre de 2012, recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 177/2010.

La doctrina legal que esta sentencia declara no puede considerarse "superada", como alega la recurrente, por las sentencias de esta Sala anteriormente citadas, referidas al deber de motivación de la Administración, pues la referida doctrina, plenamente compartida en la actualidad, defiende que no se requiere ninguna carga adicional para la Administración actuante respecto a los demás medios de comprobación de valores, de tal forma que la Administración no viene obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. Dicho de otra forma, la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores consistente en el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no requiere ninguna carga adicional para la Administración respecto a los demás medios de comprobación de valores.

5. En último término, en la cita de precedentes jurisprudenciales, considera la Sala necesario hacer referencia a otro medio de comprobación de valores, introducido también por la Ley 36/2006, consistente en el "valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros", que fue examinado por este Tribunal en la sentencia de 28 de octubre de 2022, rec. cas. 5364/2020, cuyas reflexiones resultan relevantes a los fines examinados.

En efecto, requerida la Sección de Enjuiciamiento para que precisase "si, a los efectos de fijar el valor de mercado para determinar la base imponible en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, cuando estemos en presencia de medios de transporte usados, debe prevalecer valor asignado al bien en la póliza de contrato de seguro o el precio fijado en el contrato privado de compra-venta", efectuó la Sala los siguientes pronunciamientos:

«[...] El recurrente agota su argumentación en una petición de principio, insistiendo en que el método no es adecuado porque no se ha demostrado previamente que haya existido alguna circunstancia por la que se pueda cuestionar que el precio reflejado en el contrato de compraventa sea irreal o que exista algún tipo de ocultación. De la presunción de certeza, para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos ( art. 108.5 LGT) no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que es el valor de mercado. El ejercicio de la facultad de comprobar el valor de los bienes para determinar la base imponible no exige, como presupuesto, que existan indicios de ocultación, y la correcta aplicación de los métodos de comprobación que sean idóneos y aptos en atención a las características del bien sometido a comprobación, constituye la motivación necesaria, quedando sujeta a la impugnación por parte del obligado».

Finalmente, se estableció la siguiente doctrina jurisprudencial:

«En definitiva, la respuesta que hemos de dar a la cuestión de interés casacional es que, a los efectos de fijar el valor de mercado para determinar la base imponible en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, cuando estemos en presencia de medios de transporte usados, el valor asignado al bien en la póliza de contrato de seguro podrá prevalecer sobre el precio fijado en el contrato privado de compraventa cuando la correspondencia del resultado del método de comprobación con el valor de mercado esté debidamente justificada en el acuerdo de liquidación».

CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala.

1.La adecuada solución de la cuestión de interés casacional requiere examinar si la aplicación por la Administración del método de comprobación de valores del art. 57.1.g) LGT -"Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"- exige motivar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, o por el contrario, la simple constatación de esa disparidad se considera motivación suficiente y admisible para la comprobación.

Hay que partir de que la Administración, cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien, como ocurre con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el que, como es sabido, se trata de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts. 10.1 y 46 del TRLITP), está facultada "en todo caso" para comprobar ese valor real, lo que no implica que no tenga que motivar indiciariamente las razones que justifican el inicio del procedimiento de comprobación.

La parte recurrente sustenta su recurso de casación en que la Administración no ha motivado debidamente la iniciación del procedimiento de comprobación, pues considera que "[...] tenía que haber justificado las razones para comprobar la posible falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, siendo inadmisibles como única motivación la simple referencia a la existencia de la escritura pública de préstamo hipotecario en la que consta un certificado de tasación que arroja un valor superior al declarado, y basar únicamente en ese dato que el valor real comprobado, en aplicación del art. 57.1.g) LGT, es el valor de tasación hipotecaria [...]". Invoca las conclusiones sentadas en las SSTs de 23 de mayo de 2018, números 842 y 843 (rec. cas. 1880/2017 y 4202/2017) y 23 de enero de 2023 (rec. cas. 1381/2021) sobre la comprobación de valores. Afirma que "[...] para que se entendiera perfectamente cumplido el requisito de motivación, la adopción del valor de tasación como valor real tendría que haberse basado en un dictamen técnico propiamente dicho, y no en un certificado de dos páginas de extensión, donde se dice que se ha realizado un informe -que no consta en los autos-, con la finalidad de constituir garantía del préstamo hipotecario, realizado de acuerdo con las disposiciones de la Orden ECO 805/03".

2.Tal como ha expuesto también esta Sala en la sentencia de 28 de octubre de 2022, rec. cas. 5364/2020, en relación con el método de comprobación del artículo 57.1.f) LGT -"Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros"-,cuyas reflexiones resultan igualmente aplicables en relación con el previsto en el apartado g) del precepto -"Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"-,los referidos son métodos de comprobación indirectos o indiciarios que se basan en un elemento externo al propio bien, pero cuya justificación como indicio del valor real del bien en este caso, está basado en una regla perfectamente razonable, como es que el valor asignado al bien a efectos de la tasación hipotecaria puede corresponderse, con alto grado de verosimilitud, con el valor real del bien hipotecado, cuya normativa exige unos requisitos en relación a la tasación de los bienes hipotecados.

Es cierto que, pese a la discrecionalidad de que dispone la Administración en la elección de los medios que establece el art. 57 LGT, hemos precisado en nuestra STS de 6 de abril de 2017 (rec. cas. 1183/2016), reiterando lo dicho en la STS de 7 de diciembre de 2011 (rec. cas. en interés de la ley 71/2010) que «[...] esa discrecionalidad lógicamente se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación, dando validez al medio aplicado en ese caso, porque frente al derecho de la Administración a comprobar, dentro del catálogo legal establecido, existe la garantía del ciudadano de admitir el resultado o impugnarlo en vía jurisdiccional» (FJ 4).

Pues bien, en el caso que se enjuicia no puede considerarse que el valor asignado para la tasación de la finca hipotecada, sea un medio que, por sus propias características, carezca de adecuación, pues figura en la escritura de préstamo hipotecario, otorgada por la recurrente en la misma fecha y ante el mismo notario que la escritura de compraventa, acreditándose la tasación por un certificado expedido por la empresa JJ Valoraciones SA, del que resulta que ha sido suscrito por un arquitecto "en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria", habiendo visitado la finca el 26/11/2015.

Así pues, como método indiciario de valoración es adecuado, sin perjuicio de que se demuestre que el valor asignado es un valor alejado del rango razonable del valor real de la finca que, como ha expuesto esta Sala reiteradamente, no es un guarismo único e inamovible, sino un rango de valor máximo y mínimo. Consiguientemente, la conclusión de que este valor, obtenido a partir del valor asignado en la tasación hipotecaria, es el real de la finca, debe considerarse debidamente motivado, tanto en la aptitud y conveniencia de su aplicación, como en la coherencia, en principio, de su resultado.

3.Frente a ello, la parte recurrente centra el debate, como se ha expuesto, en la justificación de la iniciación del procedimiento de comprobación de valores.

Al igual que ocurría en el rec. cas. 5364/2020 resuelto por la Sala en sentencia de 28 de octubre de 2022, en el presente recurso de casación la parte recurrente agota su argumentación en una petición de principio, insistiendo en que el método no es adecuado porque no se ha demostrado previamente que haya existido alguna circunstancia por la que se pueda cuestionar que el valor declarado, que se corresponde con el que figura en la escritura pública de compraventa, sea irreal o que exista algún tipo de ocultación.

Pues bien, dados los distintos pronunciamientos que se están produciendo en los órganos jurisdiccionales de los Tribunales Superiores de Justicia sobre el deber de motivar las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios, considera esta Sala necesario completar nuestra doctrina jurisprudencial a fin de declarar, en términos similares a los recogidos en la sentencia de 28 de octubre de 2022 (rec. cas. 5364/2020) cit., que de la presunción de certeza, para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos ( art. 108.5 LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido.

En efecto, el ejercicio de la facultad de comprobar el valor de los bienes para determinar la base imponible no exige, como presupuesto, que existan indicios de ocultación, de forma que la correcta aplicación de los métodos de comprobación, en el sentido de ser idóneos y aptos en atención a las características del bien sometido a comprobación, y la falta de concordancia entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, que resulta de una escritura pública de préstamo hipotecario -otorgada en la misma fecha que la transmisión- en la que consta un certificado de tasación emitido conforme a lo previsto en la legislación hipotecaria, que arroja un valor superior al declarado, constituye la motivación necesaria que ha exigido esta Sala para el inicio del procedimiento de comprobación, quedando sujeta a la impugnación por parte del obligado.

4. En el caso que se enjuicia, es evidente la corrección, idoneidad y aptitud del método de comprobación seleccionado por la Administración, atendiendo a las características del bien sometido a comprobación, un centro comercial, lo que, junto con el dato objetivo de la discordancia entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, que el contribuyente ha aceptado, constituye la motivación necesaria del método de valoración, sin perjuicio de la impugnación por el obligado tributario. Abunda en la idoneidad del método de comprobación seleccionado por la Administración las características especiales del inmueble transmitido -un centro comercial-, que hace que no resulte de aplicación el método de valoración de los coeficientes multiplicadores previsto en la letra b) del artículo 57.1. de la LGT.

Hay que recordar que la STS de 7 de diciembre de 2011, cit., pronunciada en relación con el método de comprobación del art. 57.1.g) LGT, ya declaró, como se ha expuesto, que la utilización por la Administración tributaria de este medio de comprobación de valores consistente en el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. En este sentido, constituye la motivación necesaria para la comprobación del valor del bien la aptitud e idoneidad del método de comprobación elegido, que, en este caso, conforme al precepto legal, es el "valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria".

En consecuencia, constándole a la Administración la escritura de concesión de un préstamo hipotecario, núm. de protocolo 337, otorgada en la misma fecha y ante el mismo notario que la escritura de compraventa, 28 de enero de 2016, en la que a la finca descrita, sobre la que se constituía una hipoteca, se asignaba como valor de tasación, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, la cantidad de 21.735.378,42 euros, superior al fijado en la transmisión, incorporando la escritura el certificado emitido por la entidad JLL Valoraciones SA, realizado a petición de Redevco Parque Principado, SL (actualmente Junction Parque Principado, SL), por dicho valor de tasación "en función de los datos suministrados por el solicitante y los que se han obtenido en la visita realizada el 26/11/2015 al inmueble"; certificado que figura suscrito por un arquitecto, ha de convenirse que aquella estaba facultada para el ejercicio de la potestad de comprobar el valor real del bien transmitido, sin estar sujeta para entender cumplido el requisito de motivación a la previa acreditación, mediante un dictamen técnico, de que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto.

En este punto conviene recordar que el medio de comprobación de valores previsto en el artículo 57.1.g) LGT exige que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas lo sea "en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria". Pues bien, el artículo 8 del Real Decreto 716/2009, de 24 de abril, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, dispone que: "2. La tasación se acreditará mediante certificación de los servicios correspondientes y si se hubiera practicado antes del otorgamiento de la escritura de constitución de la hipoteca, se hará constar en dicha escritura y en la inscripción de la misma en el Registro de la Propiedad. En este caso, el tipo de subasta para el supuesto de ejecución de la hipoteca será necesariamente, como mínimo, dicha valoración. 3. La certificación habrá de basarse en un informe de tasación en el que se recogerán los aspectos jurídicos y técnicos que influyan en la valoración del bien y que constituyen

las características básicas definitorias del mismo, así como el conjunto de cálculos técnico-económicos conducentes a determinar el valor final de la tasación. El informe técnico de tasación, así como el certificado en el que podrá sintetizarse el mismo, habrá de ser firmado necesariamente por un Arquitecto, Aparejador o Arquitecto Técnico, Ingeniero o Ingeniero Técnico de la especialidad correspondiente según el régimen competencial profesional marcado por la naturaleza del objeto de la tasación. Este informe no tendrá que ser visado por el Colegio Oficial respectivo y caducará a los tres meses de la fecha de su firma".

Conforme a ello, la certificación es una síntesis del informe técnico de tasación y acredita su existencia, por lo que debe considerarse un documento suficiente para sustentar la motivación del inicio de la comprobación de valores.

5. En definitiva, la Administración advertida la discrepancia entre la autoliquidación presentada por el obligado tributario, en la que se declara como valor real del bien transmitido, ex art. 10 TRITPAJD, el precio que figura en la escritura de compraventa, y el valor asignado para la tasación de la finca hipotecada, puede, utilizando el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT que resulta apto e idóneo a tal fin, comprobar el valor real de la finca, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

Todo ello sin perjuicio de que en vía administrativa pueda el obligado tributario hacer uso de la tasación pericial contradictoria, regulada en el artículo 135 LGT, o que en el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquel "pueda valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa" [ STS 23 de mayo 2018 (rec. cas. 4202/2017)].

La pasividad mostrada por la parte recurrente, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional, al no ofrecer prueba alguna tendente a desvirtuar el valor comprobado, insistiendo en su petición de principio consistente en que el método no es adecuado porque no se ha demostrado previamente que haya existido alguna circunstancia por la que se pueda cuestionar que el precio reflejado en la escritura de compraventa sea irreal o que exista algún tipo de ocultación, llevó a la Sala de instancia a declarar, con acierto, que:

"[...] La valoración del inmueble hipotecado que se recoge en el mencionado certificado de JLL Valoraciones S.A., realizada por técnico competente, no ha sido desvirtuada de contrario, mediante la aportación de una prueba (singularmente la pericial) que permitiese apreciar el desacierto de aquella valoración, a lo que hemos de añadir que, según consta en el propio certificado, el valor de tasación se fijó previa visita al inmueble del técnico interviniente realizada el 26 de noviembre de 2015.

A este respecto hemos de señalar que la Administración Tributaria procedió a iniciar un procedimiento de comprobación de valores, utilizando uno de los medios previstos en el art. 57.1 de la LGT, a la vista de la diferencia existente entre el valor de tasación fijado en el certificado de tasación anexo a la escritura de préstamo hipotecario y el precio consignado en la escritura de compraventa, teniendo en cuenta que dicho certificado contiene una valoración pericial individualizada que sugiere una cuantificación razonada y objetiva, lo que, como ya hemos señalado, desplaza la carga de la contraprueba hacia el obligado tributario quien, en este caso, no ha aportado un elemento de prueba eficaz de similar fuerza probatoria al utilizado por la Administración como motivación de la liquidación impugnada".

QUINTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

1. Se completa nuestra doctrina jurisprudencial, establecida con carácter general en las sentencias mencionadas y, en particular, en la STS núm. 75/2023, de 23 de enero (rec. cas. 1381/2021), relativa a las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios y, en particular, sobre la necesidad de motivar el inicio del procedimiento de comprobación, en el sentido de declarar, en términos similares a los recogidos en la STS de 28 de octubre de 2022 (rec. cas. 5364/2020), que de la presunción legal de certeza para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos ( art. 108.5 LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido.

Esto es, que esa exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que mantenemos, puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria ( art. 57.1.g) LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al

mismo tiempo -en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación- y no ha reaccionado frente a este último valor.

2.La Administración, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

3.Todo ello sin perjuicio de la facultad que asiste, en todo caso, al contribuyente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de contradecir, tanto en vía administrativa como judicial, la comprobación llevada a cabo por el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT, siendo suficiente, a los efectos de su motivación, la asunción por el órgano administrativo comprobador de la indicada tasación hipotecaria, cuando ésta sea motivada y justificada y haya sido dada a conocer al interesado.

La Sala considera que la segunda y tercera cuestión de interés casacional quedan contestadas, en esencia, con la repuesta dada a la anterior cuestión.

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

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

## FALLO

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

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

Segundo.No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Pilar Oria Rodríguez, en representación de JUNCTION PARQUE PRINCIPADO, S.L.,contra la sentencia núm. 90/2023, de 30 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso núm. 894/2021.

Tercero.No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

## • Resolución por el ejercicio de la facultad resolutoria del 1124 del Código Civil: Sentencia 1803/2024 de 11 de noviembre de 2024

En los casos de resolución por ejercicio de la facultad resolutoria implícita que contiene el artículo 1124 del Código civil para las obligaciones recíprocas, para supuestos de incumplimiento contractual -cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación-, resulta aplicable el régimen fiscal establecido para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el art. 57.1 TRLITP y 32.1 RITP, lo que lleva a la devolución de lo satisfecho por el expresado impuesto, en los mismos términos que en los casos de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícitamente pactada.

En todo caso, no debe considerarse que la resolución se ha producido por mutuo acuerdo, ni que se da lugar a un nuevo hecho imponible sujeto a tributación por la mera circunstancia de que la resolución contractual se documente privadamente, sin intervención judicial.

En el primero de los casos, esto es, la resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada-, no se requiere que tal resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme, cuando no existe conflicto entre las partes sobre la realidad de la causa resolutoria y sus consecuencias.

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si en los casos de resolución por ejercicio de la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 del Código civil para las obligaciones recíprocas, para supuestos de incumplimiento contractual, cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación, es aplicable el régimen fiscal previsto para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el art. 32.1 RITP -no se practicará liquidación- igual que en caso de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícita.

Una segunda cuestión, vinculada a la anterior, nos interpela para que precisemos si, de no aceptar esta equiparación, debe estarse a lo dispuesto en el artículo 57.5 TRITP, por lo que, si las partes se devuelven recíprocamente las prestaciones debido a la resolución implícita, deba entenderse que ésta se produjo por mutuo acuerdo, originando un nuevo hecho imponible sujeto a tributación.

Además, es preciso aclarar si, en el primero de los casos, la resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada-, se requiere que tal resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para decidir el recurso de casación. Normas aplicables al caso.

Un análisis del expediente y las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre el recurso de casación los siguientes:

1º.- El 13 de septiembre de 1988, D.<sup>a</sup> Eulalia y su esposo suscribieron escritura pública en la que acuerdan con Promociones Brazato, S.L. la cesión del solar sito en AVENIDA000 de Biescas (Huesca) a cambio de un local en la planta baja en el edificio que la promotora se comprometía a construir.

2º.- La adquirente del solar desistió de la construcción y vendió el solar a los Sres. Julio, Gustavo y Landelino, que se subrogaron en la obligación de entrega futura del local. Venta recogida en escritura pública de 15 de septiembre de 1991.

3º.- En escritura pública de 8 de febrero de 2011 se recoge que los Sres. Julio, Gustavo y Landelino desisten, a su vez, de la construcción y celebran lo que denominan un acuerdo transaccional con D.<sup>a</sup> Eulalia, a quien le entregan el solar, liberándose de la obligación de entrega de un futuro local.

4º.- D.<sup>a</sup> Eulalia falleció el 6 de julio de 2013 y adquirieron el solar sus sobrinos y herederos D.<sup>a</sup> Amanda, D. Mateo y D. Celso.

5º.- Como consecuencia del procedimiento de inspección iniciado contra D.<sup>a</sup> Amanda y sus hermanos -herederos de D.<sup>a</sup>

Eulalia- se dicta liquidación -notificada el 12 de agosto de 2015- del ITP, por la adquisición del solar mediante el mencionado acuerdo contractual.

6º.- El 12 de septiembre de 2015 interponen reclamación, que el TEAR de Aragón resuelve el 30 de mayo de 2019, que la estima, diciendo:

"[L]a recuperación del solar por el propietario original que lo entregó en virtud de un contrato que ha resultado incumplido, no origina ninguna transmisión onerosa de bienes inmuebles en los términos del artículo 7.1.A) del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, y por tanto no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas prevista en dicho precepto, debiendo anularse la liquidación practicada por dicho concepto".

7º.- La Comunidad Autónoma interpuso recurso ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, registrado con nº 629/2019, contra la expresada resolución del TEAR, que fue desestimado el 30 de noviembre de 2022. La ratio decidende de esta sentencia se contiene en el fundamento de derecho cuarto, con el siguiente tenor literal:

"[...] CUARTO.- Como señala el TEARA, debe atenderse, conforme al art 2.1 del RDL 1/1993, a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado. Celebrado un contrato de permuta, art 1538 del Código civil, contrato bilateral, oneroso, que produce obligaciones, en cada parte, de transmitir la propiedad de la cosa, sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 1999, se generaron deberes de prestación recíprocos, que se encuentran enlazados. El incumplimiento de una parte permite a la otra optar por exigir el cumplimiento o bien quedar liberado de la propia obligación, resolviendo el contrato con la ineludible consecuencia de tener que devolverse recíprocamente las cosas objeto de la obligación, art 1.124 del Código Civil.

No resulta contrario a derecho el acto impugnado, pues tal como afirma el TEARA, no puede concluirse que la operación jurídica recogida en la escritura de 8 de febrero de 2011 resulte una dación en pago, sino la resolución del contrato de permuta que había sido incumplido, pues la edificación en la finca por el cesionario no se había producido y como consecuencia, art. 1124 del Código civil, la devolución de la cosa por parte de quien incumplió el contrato. Por ello no existió una transmisión onerosa, no se da el supuesto que regula el art. 7.1 A del RDL 1/1993, ni como hemos señalado, una adjudicación en pago de deudas, art. 7.2 A. En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, en las sentencias que cita el abogado del Estado, de 21 de enero de 2015 y 28 de febrero de 2019, señala que <al producirse la resolución contractual por un efecto inherente al propio contrato anterior que se resuelve, es en dicho anterior contrato en el que tal resolución tiene su origen y no en un nuevo concierto de voluntades entre las mismas partes>, razonamiento que compartimos y llevaría a excluir también la aplicación que sostiene el letrado de la Comunidad Autónoma del art. 57.5 del RDL 1/1993".

A estos efectos, se plantea la necesidad de interpretar el artículo 7.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, TRLITP, a cuyo tenor:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (...).

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

2. Asimismo, se advierte la necesidad de interpretar el artículo 57 TRITP:

"[...] 1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme (...).

...5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda".

3. También es preciso tomar en consideración los apartados 1 y 5 del artículo 95 del Reglamento del impuesto -RITP-, que establecen lo que sigue:

"1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a

contar desde que la resolución quede firme.

No será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes (...).

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda".

4. Por su parte, el artículo 32.1 del RITP dispone:

"La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare".

TERCERO.- Tesis promovida por la Administración recurrente.

A su juicio, los preceptos que arriba se han transcrito han sido infringidos en su interpretación conjunta, y en particular el artículo 57.7 TRITP -la cita parece entenderse referida al 57.5- por la sentencia de instancia, ya que no ha tenido en cuenta que no estamos ante la aplicación de una condición resolutoria que hubiera sido expresamente pactada por las partes en el contrato de permuta, sino que, al derivar la resolución de la facultad resolutoria del artículo 1.124 del Código Civil, lo que al haber sido aceptado por la parte incumplidora, habría producido un "mutuo acuerdo" entre ambas partes para resolver el contrato de permuta, por lo que resultaba aplicable lo dispuesto en el artículo 57.5 del TRLITP y la transmisión de la finca en sentido inverso debía tributar como un hecho imponible de la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" definido en el artículo 7.1.A del mismo TRLITP, sin que resultase aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 32.1 del RITP, en consonancia con el artículo 95.1, segundo párrafo, del mismo RGIT.

La Sala de instancia fundamenta su decisión en el FD cuarto, que también hemos reproducido antes.

Apela la Administración a que en las sentencias del TSJ de Madrid de 21 de enero de 2015 (rec. 846/2012) y de 28 de febrero de 2019 (rec. 106/2018) se interpreta que en los supuestos como el aquí analizado, en el que hay un incumplimiento de los elementos esenciales del contrato por una de las partes, la resolución que tiene lugar por aplicación del artículo 1.124 del Código Civil no puede calificarse como resolución "por mutuo acuerdo", pues se trata del ejercicio unilateral de la facultad resolutoria tácita o implícita, que es inherente al contrato mismo y que el Código Civil confiere a la parte perjudicada por el incumplimiento, debido a que dicho contrato no ha llegado a producir la función económica que le es propia, precisamente por causa de ese incumplimiento. Añade el TSJ de Madrid que es irrelevante a estos efectos que la parte incumplidora concurra al otorgamiento de la escritura que documente la resolución contractual, pues considera que ello puede obedecer a otras razones (como el deseo de evitar un futuro litigio), pero que no puede considerarse expresiva de un acuerdo de voluntades para resolver el contrato.

De esta forma, para el TSJ de Madrid -con criterio que ahora hace suyo la Sala de instancia del TSJ de Aragón- lo determinante no es que estemos ante una condición resolutoria expresa o bien ante una condición resolutoria implícita o tácita derivada del artículo 1.124 C.c., considerando falsa esa posible dicotomía, sino que lo relevante es que la resolución contractual tenga su origen en un nuevo concierto de voluntades (en cuyo caso será aplicable el artículo 57.5 del TRLITP y habrá lugar a un nuevo hecho imponible sujeto a tributación) o bien que derive del propio contrato anterior que se resuelve, ya sea por aplicación de la condición resolutoria expresamente pactada por las partes en dicho contrato o bien por estar dicha facultad implícita en el mismo para el caso de que una de las partes incumpliera sus obligaciones esenciales (en cuyo caso, al no poder hablarse en estos casos de un nuevo concierto de voluntades, no es de aplicación el artículo 57.5 del TRLITP y no tiene lugar un nuevo hecho imponible del impuesto por la restitución del bien).

Pues bien, la Administración aragonesa se muestra en desacuerdo con esta interpretación por la Sala a quod los preceptos indicados pues, al equiparar los efectos de la condición resolutoria expresa con la facultad resolutoria implícita o tácita que resulta del artículo 1.124 del Código Civil, los Tribunales de Aragón y Madrid no han tenido debidamente en cuenta el diferente régimen jurídico que subyace en uno y otro caso y el diferente tratamiento fiscal que ha previsto el legislador.

Así, según su modo de ver, en el primer caso estamos ante una condición contractual expresamente pactada que, al cumplirse, desencadena de forma automática la resolución del contrato y la devolución del impuesto pagado. Como recientemente ha tenido ocasión de señalar la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2022 (recurso de casación núm. 6692/2020) la resolución del contrato tienen lugar en este caso como efecto derivado de la propia condición resolutoria pactada, como establece in fine el artículo 2.2 del TRLITP, al señalar que "...si la condición fuese resolutoria se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la reglas del artículo 57", no como consecuencia del mutuo acuerdo de las partes.

Por el contrario, entiende el escrito de interposición que de no haberse pactado una condición resolutoria en la que

sustentar la resolución automática del contrato, le cabe a la parte perjudicada por el incumplimiento invocar la facultad resolutoria que contempla el artículo 1.124 del Código Civil cuando establece que "la facultad de resolver las obligaciones se entiende implícita en las recíprocas, para el caso de que uno de los obligados no cumpliere lo que le incumbe. El perjudicado podrá escoger entre exigir el cumplimiento o la resolución de la obligación con el resarcimiento de daños y abono de intereses en ambos casos ..."; de tal forma que la otra parte podrá estar de acuerdo con la resolución instada (en cuyo caso puede afirmarse que hay una resolución por mutuo acuerdo-afirma-) o bien, en otro caso, el perjudicado deberá ejercitar la acción de resolución del contrato en vía administrativa o jurisdiccional, según corresponda (en cuyo caso no cabe hablar de mutuo acuerdo, salvo que haya avenencia en el acto de conciliación o allanamiento a la demanda).

La regulación del TRLITP y su reglamento hacen de esta cuestión se ajusta plenamente -a su modo de ver- a ese diferente régimen jurídico civil.

CUARTO.- Tesis promovida por la contribuyente del impuesto.

Según adujo frente a la liquidación la demandante en la instancia, ahora recurrida, la jurisprudencia civil ha venido interpretando el artículo 1124 C.c. en el sentido de que permite un ejercicio de la facultad resolutoria por simple declaración extrajudicial, respetando y reservando a la parte incumplidora la posibilidad de acudir a los Tribunales para negar el incumplimiento resolutorio o para rechazar la oportunidad de hacerlo valer como causa de extinción sobrevenida de la relación contractual. En este sentido, innumerables sentencias de este Tribunal Supremo, como la STS (Sala Primera) de 5 de julio de 1980 que proclama:

"... la resolución del contrato bilateral por incumplimiento mediante una declaración de voluntad del acreedor por la cual hace saber al deudor su decisión de dar por extinguido el vínculo negocial [...] puede ejercitarse acudiendo a la vía judicial o bien fuera de ella por manifestación del acreedor, a reserva, claro está, que si la declaración resolutoria hecha por uno de los contratantes resulta impugnada por el otro, queda el tema referido sujeto al examen y sanción del Juez, quién habrá de decidir si tal resolución ha sido debidamente actuada o si, por el contrario, no se ajusta a la norma legal [...]; pero si el incumplidor se aviene a la declaración unilateral de la otra parte optando por la resolución y la acepta tácitamente, puede entenderse que la declaración receptiva del acreedor no difiere sustancialmente en sus efectos de la resolución convencional, a pesar de que no haya nacido un nuevo negocio en tal sentido, esto es, acordándola".

Es un hecho obvio, a su juicio, que en la esencia de un contrato de permuta se encuentra la generación de obligaciones recíprocas, en este caso de permuta atípica, consistente en intercambio de solar por obra futura. La permuta, por definición, es el intercambio de una cosa por otra; se trata de un contrato consensual, bilateral y oneroso, que da lugar a obligaciones recíprocas, una por cada uno de los permutantes, que, además, tienen la misma naturaleza; obliga a cada permutante a transmitir la propiedad de la cosa permutada. Escasamente regulado en el Código Civil, se remite globalmente a la regulación de la compraventa.

Sostuvo la actora al efecto que la resolución contractual de la compraventa por el impago del comprador (o en este caso, por no entrega de la cosa permutada), al amparo del art. 1124 del C.c. no es una resolución por mutuo disenso, por lo que no es aplicable el art. 57.5 del RD Legislativo 1/1993, y no conlleva el nacimiento de un nuevo hecho imponible sujeto tributación.

Además, opina que resulta un tanto forzado exigir una resolución judicial o administrativa como condición para eludir la aplicación del gravamen del impuesto con que fue gravada la transmisión en su día.

Al respecto, subraya la sentencia impugnada la falta de sentido de la tesis de la Administración aragonesa por la cual, cuando la facultad resolutoria del art. 1124 C.c. se ejercita en escritura pública, sin que se oponga la parte incumplidora, estamos ante una retrotransmisión o transmisión inversa sujeta al ITP y, en cambio, cuando a la misma facultad de resolución se oponga el incumplidor y tenga que ejercerse en un pleito para ser judicialmente acordada, no se encuentre sujeta a dicho tributo. Pero lo verdaderamente relevante, y así lo reconoce la sentencia a quoes:

"[...] que la resolución contractual que en ambos supuestos se produce no tiene su origen en un nuevo concierto de voluntades, sino que deriva del propio contrato anterior que se resuelve, en un caso (condición resolutoria expresa), por plasmarse expresamente en dicho contrato anterior el supuesto determinante de su resolución, y en el otro (facultad resolutoria tácita), por estar dicha facultad implícita en dicho contrato para el caso de que uno de los obligados incumpliera la obligación esencial que le incumbe.

En definitiva, al producirse la resolución contractual -tanto en la condición resolutoria expresa como en la facultad resolutoria tácita del art. 1124 del CC, por un efecto inherente al propio contrato anterior que se resuelve, es en dicho anterior contrato en el que tal resolución tiene su origen y no en un nuevo concierto de voluntades entre las mismas partes, razón por la cual no se da en este caso el hecho imponible del art. 57.5 del RD Legislativo 1/1993, que exige que la resolución contractual tenga su origen en un nuevo acuerdo de voluntades. Se trate, entonces, de resolución contractual producida

por una condición resolutoria expresa o de resolución contractual producida por el ejercicio de la facultad resolutoria tácita, en ambos casos la transmisión inversa del bien no se produce por un nuevo concierto de voluntades tendente a dicha transmisión, supuesto que sí debe tributar por Transmisiones Patrimoniales, sino por haber cesado los efectos del anterior contrato por su propio desenvolvimiento y, en concreto, por el efecto retroactivo que es propio, tanto de la condición resolutoria expresa como de la facultad resolutoria implícita, ambas inherentes, en fin, al anterior contrato que se resuelve".

QUINTO.- Postura de la Administración del Estado.

El abogado del Estado, en defensa de la resolución del TEAR de Aragón, se opone también al recurso de casación promovido por la Comunidad de Aragón, pues tal resolución dio la razón a la contribuyente. Dice así:

"[...] La clave para entender que la entrega del inmueble en cuestión no origina transmisión onerosa alguna sujeta al ITPen los términos del artículo 7.2.A) de su Texto Refundido, aplicado por la Comunidad Autónoma recurrente, es considerar que la recuperación del solar por su antigua dueña (hoy sus herederos) que lo entregó deriva de un incumplimiento contractual por parte de los compradores. Esa restitución puede tener lugar por mutuo acuerdo de las partes si existiese una cláusula expresa -condición resolutoria expresa- o por aplicación pura y simple de la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 CC, sin necesidad de que intervenga en este último caso un Tribunal, si ambas partes, como aquí, convienen en ello

No parece razonable, a los efectos de la aplicación excluyente de los artículos 32.1 y 95 1 y 5 del RITPAJD que, para que no entre en juego la tributación por ese impuesto en los casos de incumplimiento contractual, sea necesario que se haya pactado expresamente una condición resolutoria expresa y si no es así, si se ejerce de mutuo acuerdo la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 Código Civil, sea necesaria una resolución judicial o administrativa que así lo declare, resolución que habrá venido precedida siempre de un primer intento del perjudicado de resolver pacíficamente el contrato ante el claro incumplimiento de la otra parte y que se vería claramente perjudicado, valga la redundancia, si, para que no apareciese la tributación por ITP, aunque ambas partes estuvieran de acuerdo en la resolución, se le exigiese acudir en todo caso a una instancia judicial o administrativa.

Por el contrario, resulta razonable y lógico pensar, ante una situación de incumplimiento contractual, en una equiparación de los casos de resolución por el juego de una condición resolutoria expresa recogida en el contrato y aquellos otros de resolución, como aquí, por el ejercicio de la facultad legal resolutoria implícita del artículo 1124 CC, restituyendo, en ambos casos, el comprador a la transmitente la finca objeto de permuta. El efecto es el mismo.

El mutuo acuerdo de las partes para quedar sin efecto el contrato a que se refiere el artículo 57.5 TRITPAJD, esgrimido de contrario, nada tiene que ver con una restitución del bien originariamente entregado ante el incumplimiento del contrato de permuta por parte de una de las partes, en este caso los compradores originarios del solar, sino que está pensado para cuando ambas partes de común acuerdo y sin que haya mediado incumplimiento de una de ellas, deciden dejar sin efecto el contrato.

La resolución contractual, tanto cuando se basa en una condición resolutoria expresa o en la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 CC, tiene su origen siempre en un contrato anterior, que ha cesado en sus efectos con el efecto retroactivo propio de las citadas condiciones resolutorias expresas y de la facultad resolutoria implícita, y no en un nuevo acuerdo o concierto de voluntades entre las mismas partes, siendo esa la razón fundamental por la que la resolución acordada no tiene encaje en ese artículo 57.5.

Como bien dice el TEARA, cuya defensa tenemos encomendada en este recurso, en su resolución, a pesar de la literalidad de los términos de la escritura que habla de "dación en pago" hay que tener en consideración, sin embargo, el conjunto de los actos realizados que nos conducen a considerar que no estamos propiamente ante una dación en pago con los efectos traslativos de una compraventa...

...No es este claramente el caso pues, de los hechos relatados se desprende que la entrega que se hace del solar por los Sres. Julio, Gustavo y Landelino a Doña Eulalia, no se debe a una transmisión onerosa en la que haya una contraprestación sustitutiva del precio asimilable a una compraventa en la que el precio se satisface por la entrega de un bien, extinguiéndose así la obligación sino que es debida a la restitución del dominio al cedente sobre el bien cedido, como consecuencia de la resolución del contrato de permuta por incumplimiento por parte del cesionario de sus obligaciones contractuales".

SEXTO.- Juicio de la Sala.

1. La duda interpretativa de las normas tributarias y civiles que ofrece el asunto presenta, a su vez, varias cuestiones, que se sintetizan en el auto de admisión.

Se trata, de un lado, de precisar si es equiparable al caso previsto en el artículo 57.1 del reiterado TR el que ahora debemos enjuiciar. Interesa volver a reproducir la norma (es de reseñar que el artículo 57 TRLITP está rubricado como devoluciones):

"1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a

contar desde que la resolución quede firme".

A nuestro juicio, no se trata de un beneficio fiscal sometido a la regla de taxatividad o de interpretación estricta -o más bien prohibición de la analogía- que nos suministra el art. 14 LGT, porque la devolución de lo satisfecho no afecta a la perfección del tributo y a su exigibilidad originaria, o a sus elementos configuradores, sino que esa devolución se debe al acaecimiento de un hecho sobrevenido que afecta a posterioria la validez o a la eficacia del negocio jurídico que fue en su día gravado y que, en atención a hechos sobrevenidos, privan también de la justificación de ese gravamen, porque desaparece la concreta manifestación de capacidad económica, de riqueza, bajo cuyo presupuesto se produjo el hecho imponible.

2.En la previsión del art. 57.1 TR se están citando tres casos diferentes de invalidez o ineficacia de los negocios jurídicos, distintos entre sí, pero que remiten a la desaparición originaria o sobrevenida de efectos de la transmisión en que consistía el hecho imponible. Se habla así de la nulidad, la rescisión o la resolución de los actos o contratos. Si las tres figuras se mencionan conjuntamente, parece lógico que un requisito de la devolución radique en la declaración judicial o administrativa de nulidad, rescisión o resolución, a fin de dar certeza a la realidad de la causa de esa invalidez, que desencadena la posibilidad de la devolución de la cuota ingresada.

3.Ahora bien, no es ociosa la cuestión planteada en el litigio y recogida en el auto de admisión conforme a la cual se puede razonablemente dudar de la exigencia a ultranza de ese trámite en los casos en que es la propia ley la que configura agotadoramente los requisitos y exigencias de la resolución contractual.

En efecto, el artículo 1124 C.C. establece lo siguiente:

"[...] La facultad de resolver las obligaciones se entiende implícita en las recíprocas, para el caso de que uno de los obligados no cumpliere lo que le incumbe.

El perjudicado podrá escoger entre exigir el cumplimiento o la resolución de la obligación, con el resarcimiento de daños y abono de intereses en ambos casos. También podrá pedir la resolución, aun después de haber optado por el cumplimiento, cuando éste resultare imposible.

El Tribunal decretará la resolución que se reclame, a no haber causas justificadas que le autoricen para señalar plazo.

Esto se entiende sin perjuicio de los derechos de terceros adquirentes, con arreglo a los artículos 1.295 y 1.298 y a las disposiciones de la Ley Hipotecaria"

4.En este asunto, es evidente que la recuperación del solar por los herederos de la propietaria original, que lo entregó como prestación del contrato de permuta, es consecuencia del ejercicio de la facultad resolutoria implícita del artículo 1124 CC, ya que el contrato, del que surgieron obligaciones recíprocas, resulta patente y clamorosamente incumplido por la parte obligada a construir un local y entregarlo a aquélla -incumplimiento que la Administración aragonesa no parece negar-.

Este incumplimiento contractual es la causa jurídica -no otra- determinante del ejercicio de la acción resolutoria, que se ha articulado en este caso mediante un acuerdo de voluntades de las partes, sin necesidad de que haya mediado una resolución administrativa o judicial firme. Por tal motivo, es decir, porque la causa del acuerdo es la constatación de un incumplimiento, no existe transmisión onerosa alguna de inmuebles conforme al artículo 7.2.A) del TRITP y, por tanto, no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas prevista en dicho precepto, como pretende la Comunidad Autónoma recurrente.

5.En caso de resolución, por tanto, en ejercicio de la facultad resolutoria implícita que contiene el artículo 1124 del CC para las obligaciones recíprocas en los supuestos de incumplimiento contractual -cuando el perjudicado no opte por exigir el cumplimiento de la obligación-, es aplicable el régimen fiscal establecido para el ITP en el art. 32.1 RITP -no se practicará liquidación-, aunque el precepto se refiera a la recuperación del dominio por cumplimiento de una condición resolutoria expresa.

6.Ese mutuo disenso de las partes que proclama la Administración autónoma como origen de un segundo contrato generador de gravamen no ha existido. Ni el consentimiento ni la causa ni el objeto del acuerdo transaccional celebrado, al margen del mayor o menor acierto de las partes al denominarlo, nos indican en modo alguno que estemos ante un negocio nuevo -otra permuta, es de suponer-, a través del cual los Sres. Julio, Gustavo y Landelino desisten, a su vez, de la construcción y celebran lo que denominan un acuerdo transaccional con D<sup>a</sup> Eulalia, a quien le entregan el solar, liberándose de la obligación de entrega de un futuro local.

No hay tal cosa. No es que estos tres adquirentes del solar y los herederos de la Sra. Eulalia hubieran pactado una permuta de signo inverso a la primeramente concertada, como sería necesario a los efectos de gravar ese recíproco intercambio a tenor de lo que prescribe el art. 57.5 TRLITP. Para empezar, no es eso lo convenido, sino la previsión de una relación meramente unilateral, no recíproca ni onerosa, por la que se concierta la devolución del solar sobre el que no se ha construido, a cambio de nada. Ese acuerdo, al margen de su naturaleza, una vez artificiosamente desvinculado del primero,

no tendría la condición de transmisión patrimonial onerosa, que es el hecho imponible del impuesto según el art. 7.1 TR.

De aceptarse la posición sostenida por la Administración tributaria aragonesa en interpretación del art. 57 TR, en relación con el art. 1124 C.c., la mera existencia de un pacto resolutorio, a través del cual se ejecuta esa condición resolutoria implícita, esto es, legalmente inherente a las obligaciones recíprocas, porque no hay desacuerdo entre los contratantes acerca del alcance del incumplimiento, del modo en que se haya de resolver o de otras consecuencias derivadas de la inobservancia de lo pactado -esto es, el acuerdo entre partes que no necesitan acudir al juez para que decida, porque no hay conflicto sobre el que decidir-, transformaría esa resolución concordada en algo distinto, en un pacto de retrotransmisión o transmisión inversa, con la muy gravosa consecuencia de la aplicación del art. 57.5 TRLITP, sin que hubiera razón posible para ello, esto es, al margen de la voluntad de las partes y de la naturaleza de lo concertado.

No es de olvidar que el artículo 1124 C.c. prevé una causa de resolución en determinados casos y para ciertas condiciones, todas las que aquí se cumplen:

- Estamos ante obligaciones recíprocas, las nacidas de una permuta.
- Tales obligaciones han sido incumplidas por el obligado a construir en el solar entregado y devolver un local construido en él.
- El perjudicado por el incumplimiento ha optado, no por la exigencia de cumplimiento tardío, sino por la resolución contractual.
- El negocio celebrado el 8 de febrero de 2011 tiene por objeto dar cumplimiento a esa resolución contractual, lo que se concreta solo en la devolución del solar, liberándose los adquirentes de la obligación de entrega de un futuro local.
- No consta la exigencia de otros efectos del incumplimiento, como la indemnización por el daño causado, intereses, etc.

7.La segunda pregunta formulada en el auto de admisión no se precisa contestar, dado el sentido de la primera, incompatible con ella.

8.Sobre lo expresado hasta ahora puede añadirse, en respuesta a la tercera pregunta del auto de admisión, que la resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada- no exige que se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme. Es fundamental aquí la razón que determina tal conclusión, en buena parte inspirada en la jurisprudencia civil: es la ley misma la que faculta a la parte perjudicada por el incumplimiento de una obligación recíproca para resolver por sí misma -una especie de autotutela civil excepcional- la relación jurídica, pudiendo optar en tales casos por reclamar el cumplimiento o por la resolución. En este último caso, no es preciso, en esa dinámica, acudir al juez a que declare o reconozca la resolución, sin perjuicio de que quede siempre abierta la posibilidad de ejercicio de la acción pertinente, en caso de divergencia de las partes sobre la realidad o importancia del incumplimiento o sobre los efectos que derivan de su constatación. En este caso, el pacto entre partes y el reconocimiento de la parte incumplidora sobre la realidad misma de su infracción hace innecesario entablar una acción judicial que sería superflua, pues la resolución se verifica ope legis con el incumplimiento.

9.De no ser así, además, sería objeto de un tratamiento perjudicial el caso de resolución implícita por incumplimiento de las obligaciones recíprocas que aquél otro, que parece menos grave, por el que no será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes (...). No hay diferencia sustancial entre una y otra circunstancia que justifique un tratamiento fiscal distinto entre ambas, máxime en presencia de la regulación legal del art. 1124 C.c. y el acaecimiento sobrevenido de la resolución contractual, no precisada, como hemos visto, de ratificación, autorización o declaración judicial, cuando el deudor reconoce el incumplimiento.

SÉPTIMO.- Jurisprudencia que se establece.

De conformidad con lo precedentemente razonado, se establece como jurisprudencia la que a continuación se expone:

1)En los casos de resolución por ejercicio de la facultad resolutoria implícita que contiene el artículo 1124 del Código civil para las obligaciones recíprocas, para supuestos de incumplimiento contractual -cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación-, resulta aplicable el régimen fiscal establecido para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el art. 57.1 TRLITP y 32.1 RITP, lo que lleva a la devolución de lo satisfecho por el expresado impuesto, en los mismos términos que en los casos de resolución por cumplimiento de una condición resolutoria explícitamente pactada.

2)No es necesario dar respuesta a la segunda pregunta, dado el sentido que le hemos atribuido a la primera de las planteadas. En todo caso, no debe considerarse que la resolución se ha producido por mutuo acuerdo, ni que se da lugar a un nuevo hecho imponible sujeto a tributación por la mera circunstancia de que la resolución contractual se documente privadamente, sin intervención judicial.

3)En el primero de los casos, esto es, la resolución implícita de la obligación recíproca por incumplimiento con improcedencia de liquidación -o devolución de la practicada-, no se requiere que tal resolución se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme, cuando no existe conflicto entre las partes sobre la realidad de la causa

resolutoria y sus consecuencias.

La aplicación de tal doctrina al caso debatido nos obliga declarar que no ha lugar al recurso de casación, ya que la sentencia de instancia es acertada en sus planteamientos y resolución, como también lo es la resolución del TEAR de Aragón que fue impugnada en el proceso de instancia con resultado desestimatorio.

OCTAVO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.
- 2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN, contra la sentencia de 30 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso nº 629/2019.

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ....41

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....41

- Venta del 30 % de una oficina de farmacia, incluyendo las existencias y el fondo de comercio, pero no el inmueble en el que se desarrolla la actividad .....41
- Venta de vivienda por el promotor que ha estado alquilada durante los cuatro años previos a la venta .....42
- Adquisición de un solar por un Ayuntamiento para destinarlo a zona verde .....42
- Base imponible: adquisición de vivienda ocupada por precio inferior al valor catastral .....43

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....44

- Herencia causada por un residente en Alemania en favor de un causahabiente residente en España. Dedución por doble imposición internacional .....44
- Cancelación del préstamo hipotecario sobre vivienda adquirida con anterioridad a contraer matrimonio en régimen económico de gananciales ...44
- Aportación de dinero procedente de una herencia a la sociedad de gananciales .....44
- Donación de dinero depositado en entidad financiera de la Comunidad de Madrid en favor de un residente en el Reino Unido .....45
- Revocación de donación efectuada a un sobrino .....45

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

VENTA DEL 30 % DE UNA OFICINA DE FARMACIA, INCLUYENDO LAS EXISTENCIAS Y EL FONDO DE COMERCIO, PERO NO EL INMUEBLE EN EL QUE SE DESARROLLA LA ACTIVIDAD

(Consulta DGT V1873-24 de 07/08/2024)

Van a ser objeto de transmisión parcial ciertos elementos del negocio de farmacia como son las existencias y el fondo de comercio. No obstante, parece que no serán objeto de cesión inmueble alguno o derecho de uso del mismo para su ejercicio, así como la subrogación de personal alguno afecto a la actividad.

En estas circunstancias, la referida transmisión que se va a poner de manifiesto como consecuencia de la operación objeto de consulta parece que no constituye una unidad económica autónoma en los términos referidos anteriormente y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

(...)

En consecuencia, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 19 de marzo de 2024, número V0454-24, en la medida en que la persona física transmitente cumple con los requisitos para la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia habrá de repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre el destinatario de la operación por la transmisión de los elementos objeto de consulta.

No obstante, la transmitente no estará obligado a efectuar la liquidación ni el pago a la Hacienda Pública de las cuotas repercutidas por tales operaciones ya que las mismas tienen como objeto bienes o derechos utilizados exclusivamente por aquél en la realización de una actividad a la que resultó aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

(...)

En virtud de lo establecido en el artículo 7.5 del TRLITPAJD, la transmisión del negocio de oficina de farmacia no podrá quedar sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al ser realizada por un empresario, ahora bien, si se transmitiera el inmueble afecto a la actividad sí quedaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. En este caso, no se va a transmitir el inmueble.

(...)

El otorgamiento de una escritura notarial en la que se documente la cesión o transmisión de una oficina de farmacia ha sido objeto de examen por el Tribunal Supremo que, en sentencias de 26 de noviembre de 2020 (1607-2020 y 1608-2020), sienta doctrina declarando que tal documento constituye "un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En particular, la cesión o transmisión de la oficina de farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª ("Sección de otros bienes muebles registrables"); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma".

**VENTA DE VIVIENDA POR EL PROMOTOR QUE HA ESTADO ALQUILADA DURANTE LOS CUATRO AÑOS PREVIOS A LA VENTA**

(Consulta DGT V1890-24 de 21/08/2024)

De acuerdo con el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, estarán exentas del Impuesto:

“22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

(...)”.

Así, si se cumplen los requisitos para que la transmisión realizada constituya una primera entrega de edificaciones, ésta se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos del referido artículo 20.Uno.22º de la Ley.

En otro caso, la transmisión tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones que estará sujeta y exenta del Impuesto.

Atendiendo al precepto anteriormente transcrito, para que se trate de una primera entrega es necesario que concurren los siguientes requisitos:

- 1º) Que la edificación se entregue por el promotor.
- 2º) Que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.
- 3º) Que la edificación no haya sido utilizada ininterrumpidamente por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra.
- 4º) Que, si se ha producido la utilización expuesta en el punto anterior, sea el adquirente quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

Según los hechos descritos en el escrito de consulta, en la medida en que dicho inmueble haya sido utilizado ininterrumpidamente durante más de dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, la entrega posterior del mismo constituirá una segunda entrega de edificación sujeta y exenta del Impuesto conforme al artículo 22.Uno.22.º de la Ley 37/1992.

En otro caso, la entrega de edificación se considerará primera entrega y estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**ADQUISICIÓN DE UN SOLAR POR UN AYUNTAMIENTO PARA DESTINARLO A ZONA VERDE**

(Consulta DGT V1932-24 de 09/09/2024)

Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar, en este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, tal y como manifiesta el consultante, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## BASE IMPONIBLE: ADQUISICIÓN DE VIVIENDA OCUPADA POR PRECIO INFERIOR AL VALOR CATASTRAL

(Consulta DGT V2002-24 de 18/09/2024)

La Resolución de 25 de octubre de 2023, de la Dirección General del Catastro, sobre elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos del ejercicio 2024, establece que:

«Disposición segunda. Ámbito de aplicación.

La presente resolución será de aplicación en todo el territorio nacional, salvo País Vasco y Navarra, para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos a efectos catastrales, con construcción principal residencial y almacén-estacionamiento, ubicados en los ámbitos territoriales homogéneos de valoración de los mapas de valores del Informe del mercado inmobiliario urbano de uso residencial y de garaje-aparcamiento de 2023, de la Dirección General del Catastro.

No obstante lo anterior, las siguientes situaciones podrán implicar, en su caso, que el valor de referencia de un bien inmueble no exista: (...)

e) Cuando se trate de bienes inmuebles de uso residencial, en los que no exista régimen legal que regule la relación entre propietario y ocupante (cuando ambos no sean coincidentes), y esto impida la libre disposición del inmueble por parte del propietario.

(...»

De la normativa expuesta se deriva lo siguiente:

Primero: se tomará como base imponible la mayor de las siguientes magnitudes:

El valor del bien transmitido o valor de mercado, definido como el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

El precio o contraprestación pactada.

El valor declarado por los interesados.

Segundo: En el caso de bienes inmuebles, salvo que el precio o contraprestación o el valor declarado sean superiores, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas. Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase.

En el presente caso, al tratarse de la transmisión de un bien inmueble, la base imponible, conforme a los preceptos transcritos, será el valor del mismo, entendiéndose como tal su valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto. No debe confundirse el valor de referencia con el valor catastral, aunque los dos valores los fije la Dirección General del Catastro. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores a su valor de referencia, la base imponible será la mayor de esas magnitudes.

En el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

Conforme a la Resolución de la Dirección General del Catastro, cuando se trate de bienes inmuebles de uso residencial, en los que no exista régimen legal que regule la relación entre propietario y ocupante (cuando ambos no sean coincidentes), y esto impida la libre disposición del inmueble por parte del propietario, constituye una situación que podrá implicar, en su caso, que el valor de referencia de un bien inmueble no exista.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### HERENCIA CAUSADA POR UN RESIDENTE EN ALEMANIA EN FAVOR DE UN CAUSAHABIENTE RESIDENTE EN ESPAÑA. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

(Consulta DGT V2112-24 de 27/09/2024)

La ley aplicable es la ya citada Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno.1.a) de la disposición adicional segunda de la LISD, si la consultante así lo decide, también puede aplicar la normativa del ISD aprobada por la Comunidad Autónoma en que se encuentren la mayoría de los bienes situados en España, y si no hubiera bienes en España, como parece ser el caso, la de la comunidad autónoma donde resida.

Dado que el causante no tenía su residencia en ninguna Comunidad Autónoma de España, no existe punto de conexión con ninguna de ellas. Por lo tanto, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid).

Para evitar la doble imposición internacional, la consultante podrá deducir en España la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en Alemania por el Impuesto de Sucesiones de ese país o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD español al valor de los bienes por los que haya tributado en Alemania.

Dentro de los cinco primeros meses desde la fecha de fallecimiento del causante, la consultante podrá solicitar una prórroga de seis meses para poder presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, en la medida en que, en el momento de la presentación de la autoliquidación en periodo voluntario del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español, en relación con el incremento patrimonial gravado, no se haya satisfecho íntegramente el Impuesto sobre Sucesiones alemán, no se podrá consignar en la autoliquidación la cantidad íntegra que deba satisfacerse por tal concepto.

No obstante lo anterior, una vez se satisfaga íntegramente la deuda tributaria extranjera por el mencionado impuesto, la consultante podrá instar la rectificación de la autoliquidación inicialmente presentada y la consiguiente devolución de lo ingresado de más, en los términos previstos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tiene su desarrollo reglamentario en los artículos 126 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre).

### CANCELACIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO SOBRE VIVIENDA ADQUIRIDA CON ANTERIORIDAD A CONTRAER MATRIMONIO EN RÉGIMEN ECONÓMICO DE GANANCIALES

(Consulta DGT V2066-24 de 25/09/2024)

Si la mujer del consultante paga la deuda de su marido sin que haya una contraprestación, supondría una donación a su marido, por asumir una deuda de él y que como tal tributaría por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; por el contrario, si se tratara de un préstamo que le hace la mujer al consultante, tributaría en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como transmisión onerosa, pero resultaría exento del mismo, conforme establece el artículo 45.I.B) 15 del TRLITPAJD.

### APORTACIÓN DE DINERO PROCEDENTE DE UNA HERENCIA A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta V1955-24 de 17/09/2024)

En el caso planteado por el consultante, al ser una operación lucrativa, no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ni tampoco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no ser la sociedad de gananciales sujeto pasivo de dicho impuesto. Y tampoco quedará sujeta al ITPAJD en su modalidad de actos jurídicos

documentados, documentos notariales. porque dicha aportación dineraria no cumple los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD; en cualquier caso, aunque estuviera sujeta resultaría exenta de dicho impuesto, en aplicación del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

**DONACIÓN DE DINERO DEPOSITADO EN ENTIDAD FINANCIERA DE LA COMUNIDAD DE MADRID EN FAVOR DE UN RESIDENTE EN EL REINO UNIDO**

(Consulta DGT V2011-24 de 19/09/2024)

La donación dineraria que va a recibir la consultante, no residente en el territorio español, estará sujeta a tributación en España por obligación real, es decir, siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

La consultante, residente fiscal en Reino Unido, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha. De la información aportada, parece que sería la Comunidad Autónoma de Madrid, pero este Centro directivo no tiene competencias para establecer dicha cuestión.

Al no ser el consultante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid).

**REVOCACIÓN DE DONACIÓN EFECTUADA A UN SOBRINO**

(Consulta DGT V2111-24 de 27/09/2024)

En primer lugar, cabe destacar que la cuestión planteada en el escrito de consulta no puede contestarse de modo autónomo en el ámbito tributario, sino que está vinculada al del Derecho civil, de tal modo que la contestación a efectos tributarios dependerá de la que corresponda al tratamiento que deba darse en el ámbito civil. Es decir, el consultante plantea la posibilidad de rectificar el negocio jurídico de donación realizado entre su tía y él y su hermano, sin que se considere que se ha realizado un nuevo hecho imponible y, por tanto, sin que se devengue el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Pues bien, para que ello sea posible, será necesario que civilmente sea posible la anulación total de la validez de dicha donación con retroacción de los efectos al momento en que se realizó (efectos "ex tunc", en terminología jurídica).

La revocación y la reducción (que no es sino una revocación parcial) de una donación no constituye un nuevo negocio jurídico, sino la anulación de un negocio jurídico ya realizado y que se deshace, en estos casos, conforme a la Ley. Esta afirmación se desprende, simplemente, del significado del verbo revocar para definir o describir lo que el donante puede hacer en los supuestos regulados en ellos. Así el diccionario de la Real Academia Española define el verbo revocar como "dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución", se trata de un supuesto de cesación de los efectos, de la eficacia de un negocio jurídico, en este caso de una donación.

De lo anterior, se deduce que la respuesta a la pregunta, en principio, ha de ser negativa. Es decir, la revocación de una donación no puede tener la consideración de un nuevo acto sujeto al Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones. Y ello, precisamente porque no es un acto nuevo, sino la revocación de un negocio jurídico ya realizado, cuya eficacia cesa por la revocación. Ahora bien, el acto que se pretende realizar solo será la revocación de un negocio jurídico ya realizado cuando conforme a las leyes civiles aplicables a dicho negocio jurídico sea posible su revocación.

Conforme a lo anterior, si, con independencia de la calificación que determinen las partes, no es posible realizar una revocación en los términos que establece la Ley, circunstancia que este Centro Directivo no puede determinar, el acto que se pretende realizar constituiría una resolución de la donación de mutuo acuerdo entre las partes, y, por tanto, una nueva transmisión del dinero sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donaciones, siendo sujeto pasivo la tía del consultante (...)



- NOVEDADES AUTONÓMICAS
- TEMAS FISCALES
- TRIBUNAL SUPREMO
- TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL SUPREMO .....	51
■ Situaciones consolidadas a la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021: Sentencia 1898/2024 de 27 de noviembre de 2024.....	51

## TRIBUNAL SUPREMO

### ■ Situaciones consolidadas a la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021: Sentencia 1898/2024 de 27 de noviembre de 2024.

De conformidad con lo acordado en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no impugnadas a la fecha de dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán serlo con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en aquélla; ni tampoco podrá instarse, con ese fundamento, la rectificación - art. 120.3 LGT-, de las autoliquidaciones de tal impuesto sobre las que aún no se hubiera formulado tal solicitud en esa fecha.

Sin embargo, sí será posible impugnar, dentro de los plazos establecidos para los recursos administrativos y el judicial, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones, ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido, cuando la petición, reclamación o recurso se basase en motivos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros supuestos, cuando se efectúen con amparo en las SSTC que declararon la inconstitucionalidad del impuesto local que nos ocupa -IIVTNU- por someter a gravamen situaciones inexpressivas de incremento de valor ( STC 59/2017); o cuando la cuota tributaria posee alcance confiscatorio ( STS 126/2019), como por otro motivo distinto al conducente a la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas antes de la STC 182/2021 de 26 de octubre e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, pero antes de la publicación de la sentencia (25 de noviembre de 2021) tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia, a través de la interposición del correspondiente recurso de reposición y fundamento exclusivo en la mencionada sentencia.

SEGUNDO.- Consideraciones previas.

Este recurso de casación, pese a los términos del auto de admisión, que le da un tratamiento procesal común a otros, derivado de su identificación con asuntos precedentes que ya cuentan con doctrina jurisprudencial, presenta sin embargo algunas circunstancias propias que lo hacen singular y que requieren, por esa razón, un comentario sobre ellas y sobre su influencia en la resolución del recurso.

No procede, por tanto, a la hora de decidir el recurso, dar por sentado sin un análisis previo aquello que el auto de admisión señala, esto es, que el recurso de casación preparado suscita una cuestión jurídica similar a la de otros recursos admitidos a trámite vid.,entre otros, los autos de 18 de enero (recurso de casación nº 5181/2022) y 25 de enero de 2023 (recurso de casación nº 4701/2022), en los que se apreció la existencia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia, afirmación a la que se añadía que, exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley ( artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el mismo criterio interpretativo.

Además de ello, se preveía, por razón de esa identidad entre el caso y otros ya resueltos por esta Sala, que "...en atención a la concordancia apuntada entre la cuestión planteada en este recurso y la resuelta en las sentencias precitadas, la Sala estima pertinente informar a la parte recurrente que, de cara a la tramitación ulterior del recurso, considerará suficiente que en el escrito de interposición manifieste si su pretensión casacional coincide, en efecto, con la acogida en las sentencias referidas, o si por el contrario presenta alguna peculiaridad".

TERCERO.- La sentencia de instancia.

Señala la sentencia recurrida en casación, a propósito de la fecha del recurso de reposición entablado por el interesado y de otras eventuales fechas de posible relevancia para soslayar la noción de situación consolidada, en que le afectaría negativamente la limitación de efectos que establece la STC 182/2021 -dada la existencia de actuaciones previas a ella que precisan ser valoradas, lo siguiente:

"[...] CUARTO.-Pues bien, procede abordar, primero, la pretensión deducida con carácter principal. Y para ello es esencial el tema de las fechas, sobre el cual, ya se ha indicado, hay cierto baile en las alegaciones.

No hay ninguna duda de que el recurso de reposición es posterior al fallo del TC, el 8-11-2021.La resolución expresa el recurso se dicta el 24/2/2022 (la fecha del 28 de febrero se refiere a la firma de la copia de la notificación). Y el criterio de este Juzgador con aplicación de la controvertida STC ha sido siempre el mismo a la espera de lo que puedan decir TS y TC. Y seguirá siéndolo mientras no se decida otra cosa por estos órganos.

Como se ha dicho en este juzgado, en innumerables sentencias, ya "es evidente que la liquidación era recurrible, la reposición se formuló en plazo y no hay problema alguno de impugnación ni de admisibilidad del recurso. Desde luego, la STC no impide recurrir a quien está en el plazo del art. 14 TRLHLY art. 46 LJ . Pero lo que desde luego sí que hace, por mucho que el actor se esfuerce en su alegato, es limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad.Y esto, es una decisión el TC, que además, decide hacerlo no conforme al régimen de la LOTC, desde la publicación, sino desde la fecha del dictado. Y ese fallo, que evidentemente no puede tildarse de contrario a la CE, es totalmente vinculante para este juzgador. Así, el TC ha querido limitar la posibilidad de invocar esa inconstitucionalidad total, que conlleva la imposibilidad de liquidar. Y, además, lo ha hecho para dos supuestos, no solo para las liquidaciones firmes, como pretende la actora. Es el supuesto del punto 4, anterior. Aquí, a la fecha de dictado del fallo, la liquidación no había sido impugnada aún y "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". La previsión conjunta de las liquidaciones "no impugnadas" junto al de las autoliquidaciones cuya rectificación "no haya sido solicitada" permite atisbar el verdadero sentido de la limitación. El TC no ha querido que se abriera, una vez conocido su fallo, una cascada de recursos, pero, sobre todo, de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, para las cuales el plazo de la LGT es de 4 años.

En estos casos, el interesado puede usar su derecho y recurrir o pedir la rectificación en los plazos legales, pero no podrá invocar como motivo la declaración de inconstitucionalidad total. Esto, que afecta al derecho de defensa, es lo que más críticas y polémica ha generado (y generará), pues este juzgador es consciente que, a la postre, al no permitir invocar el motivo, habrá que aplicar una norma que ha sido declarada inconstitucional y, por otro lado, se producirán agravios comparativos solo, por las circunstancias de tiempo que hayan permitido o no presentar antes el recurso. Pero ello, es decisión vinculante del TC que ordena limitar ese efecto de la inconstitucionalidad a determinados actos, y no a otros. En este caso, el recurso, la impugnación, es posterior al dictado del fallo y por ello no puede alegarse.

Y frente a esto, no cabe sostener efectos desde la publicación. Efectivamente, el fallo, produce efectos desde la publicación y como ya se ha publicado en el BOE, este juzgador debe acatar el fallo, que no es jurisprudencia, porque el TC no es un órgano del poder judicial, es un órgano constitucional que actúa de legislador negativo. El problema se suscitaba, en su caso, con las sentencias que ha habido que dictar hasta esa publicación, pues algún órgano podía entender, a riesgo de ser revocado, que la sentencia no estaba publicada y no se aplicaba. Esto, ahora no suscita dudas y es clarísimo que el efecto de la declaración de inconstitucionalidad se fija en la fecha del dictado, lo que es vinculante para este juzgador desde la publicación, es decir, para dictar esta sentencia. Y a esto, tampoco afecta en nada el tema de los votos particulares".

QUINTO.- En definitiva, el criterio de este juzgador al respecto es claro: si la impugnación es posterior a la fecha de dictado del fallo del TC la liquidación puede ser impugnada pero no sobre la base de esa declaración de inconstitucionalidad si no alegando la doctrina previa, esto es, debiendo acreditar el sujeto pasivo la asistencia de una minusvalía;si la impugnación

es previa la liquidación, en contra del criterio del ayuntamiento de Santander (conocido de sobra por el consistorio por los numerosos fallos de este juzgado y los recursos de casación pendientes), esa liquidación es anulada en aplicación del fallo del TC.

Hasta ahora este juzgador solo se había encontrado supuestos en los cuales el concepto de impugnación venía referido al recurso de reposición porque tenía y tiene claro que lo que desde luego no permite la sentencia del TC es iniciar vías de revisión o revocación frente a liquidaciones firmes. Sin embargo, los supuestos que la realidad está ofreciendo y ofrecerá en relación a una interpretación de este fallo resultan ser mucho más complejos. Y ello provocado por el extraordinario tiempo transcurrido hasta que se ha fijado una decisión final sobre este tema por parte del TC lo que ha llevado a que existan expedientes de liquidación que se han dilatado en el tiempo durante años. Esta demora junto con la decisión del TC de establecer el momento de efectos de su fallo en la fecha de dictado de la sentencia, precisamente para evitar una cascada de recursos hasta la fecha de publicación en el BOE, es lo que puede ir generando situaciones particulares donde la justicia del caso exija en análisis concreto de que es lo que ha sucedido.

Del EA resulta que realmente, hay 4 y por lo que aquí interesa, son relevantes los dos primeros.

El nº 1 es el Expediente ..., de tramitación de solicitud de no sujeción por falta de incremento, y liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Pues bien, el escrito que motiva la resolución objeto de este pleito se presenta el 15/6/2018. Es decir, de haberse seguido los plazos que de ordinario tiene el ayuntamiento de Santander para resolver las liquidaciones de este impuesto no hay ninguna duda de que cualquier impugnación hubiese sido previa a la fecha de dictado del fallo del TC. Y si no lo ha sido es porque el ayuntamiento de Santander ha tardado tres años en emitir las liquidaciones. Y este dato, a la vista de la sentencia del TC que declara la inconstitucionalidad de una norma no puede ser obviado tan fácilmente.

Realmente todo el centro de debate en este pleito ha girado en torno a la interpretación del referido escrito, pues la parte actora lo que sostiene es que en él ya se formulaba una impugnación de una futura liquidación al solicitarse la no sujeción del hecho al tributo. Frente a ello el ayuntamiento lo que interpreta es que la palabra impugnación, en los términos del fallo del TC, solo puede limitarse a la vía del recurso administrativo para lo cual ineludiblemente debe existir un acto previo de la administración en este caso la liquidación del impuesto. Es impugnación de una liquidación.

Como ya se ha indicado anteriormente, en la interpretación del contenido que este juzgador ha hecho del fallo del Alto tribunal tanto para estimar como para desestimar, el argumento manejado para entender la intención del TC a la hora de fijar los efectos de declaración de inconstitucionalidad en la fecha de dictado de la sentencia, es evitar una cascada de recursos en el lapso de tiempo hasta la publicación de la sentencia frente a liquidaciones que nunca habían sido discutidas. Sin embargo, es muy difícil sostener que si ya de entrada se está discutiendo la potestad administrativa de emitir una liquidación no existe una oposición al futuro acto que pudiera llegar a dictarse. Desde luego, no hay ninguna duda de que en principio el término impugnación tiene que hacer referencia a la utilización de los recursos establecidos en la norma. Pero aquí de lo que se trata es de interpretar el fallo del TC y no los términos técnicos dentro de una norma. En este caso, en el escrito inicial de los interesados se solicitaba la liquidación del impuesto pero también la suspensión del pago del mismo debido a la situación procesal relativa al impuesto de plusvalía y en concreto la posibilidad de que el TS se pronunciará en contra de la posibilidad de formular la liquidación.

Y hasta tal punto de este escrito se deduce una solicitud de que no se proceda a la liquidación que el mismo ayuntamiento lo trata y lo tramita como una solicitud de no sujeción. Así resulta del informe emitido y del mismo nombre que se da al expediente. Es decir, lo que se entiende por el ayuntamiento que no puede ir en contra de sus propios actos es que el sujeto pasivo lo que solicita es la no sujeción del hecho al tributo y por ello la resolución de 28/9/2021 aprueba lo manifestado en la propuesta de resolución, es decir, no sólo emitir una liquidación sino desestimar la solicitud de no sujeción. Y por mucho que el sentido del escrito inicial pudiera entenderse como otro la decisión de la administración no puede ser desconocida por ella misma. Es decir, lo que hay es la desestimación de una solicitud inicial de no sujetar un determinado hecho imponible al tributo. La cuestión es ahora resolver si esto debe interpretarse o no como una impugnación a los efectos de la sentencia. No será este juzgador quien sostenga que tal solicitud equivale a un recurso de reposición contra un acto de liquidación. Tal escrito no es ni puede ser una impugnación en sentido técnico a los efectos de la ley de procedimiento. Pero no es esto lo que debe resolverse sino el alcance de un fallo que utiliza unas determinadas expresiones. Pues bien, a la conclusión a la que se llega es que, en este caso, la sujeción del hecho al tributo estaba discutida ab initio, la liquidación nunca ha llegado a ser firme, y el retraso por la administración en la emisión de esa liquidación y denegación de la solicitud

# TRIBUTOS MUNICIPALES

de no sujeción no puede impedir la aplicación el fallo del TC. No estamos por tanto ante un sujeto pasivo que nunca haya discutido la liquidación ni la potestad administrativa de liquidar y que pretenda hacerlo a consecuencia del fallo del TC. Desde el inicio existe un expediente en el que se ha discutido la potestad administrativa para liquidar un tributo y por lo tanto a los efectos del referido fallo debe entenderse que esa potestad de liquidación estaba discutida o impugnada.

Es por esto que se estima la demanda".

CUARTO.- Consideraciones de la Sala.

La peculiaridad del recurso que hemos de examinar, por tanto, exige para su resolución que valoremos la naturaleza y contenido de la solicitud formulada por la recurrente, en su calidad de heredera y representante de la herencia yacente, el 15 de junio de 2018. En ella se solicitaba la liquidación del impuesto de plusvalía -IIVTNU- pero también que, en relación con ella, se suspendiera el pago de la cantidad que se liquidase, debido a la situación procesal relativa al impuesto, en concreto, la posibilidad de que el TS se pronunciará en contra de la posibilidad de dictar la liquidación (sic).

La petición fue calificada como una solicitud de no sujeción y, como sabemos, no fue contestada, ni bien ni mal, hasta la resolución de 28 de septiembre de 2021, más de tres años más tarde en resolución que, en armonía con la propuesta previamente formulada, acuerda emitir las liquidaciones y, también, desestimar la solicitud de no sujeción, así calificada por el Ayuntamiento de Santander.

Ahora bien, sentado lo anterior, si bien es cierto que la tardanza en resolver afecta de lleno a los plazos considerados por el Tribunal Constitucional en su sentencia 182/2021, de 26 de octubre, es decir, a la consideración como situación consolidada de la que corresponde a la Sra. Ofelia, no puede ésta quedar afectada de otro modo que el que se establece en la mencionada sentencia, tal como ha sido interpretada por esta Sala en muy numerosas ocasiones.

Ello es así porque, aunque pudiera considerarse que el escrito de 15 de junio de 2018 supusiera un anticipo impugnatorio de la liquidación del impuesto, en los términos de la mencionada STC 182/2021, lo cierto es que no puede reconocerse ningún efecto jurídico a esa solicitud.

Es dudosa la calificación asignada al escrito de 15 de junio de 2018 como petición de no sujeción, si bien habría alguna razón, al menos aparente, para ese carácter, ya que se insta al Ayuntamiento de Santander a liquidar el impuesto y, a un tiempo, a suspender su pago, suponiendo que el caso de los peticionarios podría corresponder a la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, única que, a la expresada fecha, se había dictada sobre esa inconstitucionalidad.

Pero tal sentencia, que pudo ser tenida en cuenta en 2018 para albergar el temor a una eventual inconstitucionalidad y nulidad de las liquidaciones del impuesto cuya práctica se interesaba, no contiene, como es sabido, una declaración total e incondicional de que la Ley de Haciendas Locales, en los arts. 107.1 y 107.2.a), vulnera la Constitución, sino solo en determinados casos de que se hubiera gravado -o se temiera ser gravado en el futuro, si atendemos al concreto caso presentado- una situación de inexistencia de incremento del valor de los terrenos.

En concreto, nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 (recurso de casación nº 6226/2017), primera de una muy larga serie de recursos de casación en que se interpretó el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la expresada STC 59/2017, declaró como doctrina la siguiente:

"1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE".

Sucede, por ende, que la situación jurídica de la parte demandante en la instancia es diferente a aquella otra que motivó la declaración de inconstitucionalidad de los artículos de la Ley de Haciendas Locales aquejados de ese vicio, esto es, en tanto habilitaban a gravar situaciones de inexistencia de plusvalía o incremento de valor. Así lo reconoce la propia parte recurrida que, en su escrito de oposición declara que nunca sustentó su recurso en la existencia de una minusvalía: "[e]sta parte siempre entendió y entiende, que le era de aplicación la doctrina recogida en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26-10-2021, lo que se reconoce en la propia Sentencia recurrida y que igualmente ha reconocido el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en la Sentencia dictada por la otra liquidación, entre las mismas partes, que sí superaba el umbral requerido por el Art. 81LTCA".

# TRIBUTOS MUNICIPALES

No cabe aceptar el planteamiento de que le era de aplicación la doctrina recogida en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, dictada más de tres años después del escrito que anuncia o anticipa esa posible inconstitucionalidad, que en esa sentencia, la STC 182/2021 era ya completa y total, pero establecía grandes limitaciones en los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad, que esta Sala también ha reconocido, interpretando dicha sentencia.

A tales efectos, ni el escrito de 15 de junio de 2018 constituye una impugnación, como se sostiene, dirigida frente a un acto inexistente aún; ni puede considerarse un recurso de reposición, como correctamente percibe el juez de instancia; ni en ella se contiene una denuncia fundada de inconstitucionalidad -de una liquidación futura- basada en la inexistencia de incremento de valor acreditativo de una capacidad económica merecedora de ser gravada; tampoco puede conectarse tal solicitud con la STC 182/2021, ausente con toda lógica de la razón desencadenante de aquella.

Es más, pese al extraordinario lapso temporal transcurrido entre la solicitud al Ayuntamiento y la respuesta tan tardíamente recibida de este, pudo la parte aquí recurrida accionar en su día frente al acto presunto desestimatorio derivado de ese pertinaz silencio, a fin de instar jurisdiccionalmente el dictado de las liquidaciones dejadas de emitirse y la suspensión anudada a tales actos.

QUINTO.-Doctrina jurisprudencial.

Las anteriores consideraciones que efectuamos, por las que se niega valor condicionante del recurso de casación formulado por el Ayuntamiento de Santander frente a la sentencia estimatoria del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Santander al escrito entablado el 15 de junio de 2018, nos obliga a tomar como punto de partida la fecha del 8 de noviembre de 2021, en que se impugnó en reposición el acuerdo que aprobaba las liquidaciones y, de un modo acaso innecesario, denegaba la solicitud de no sujeción al impuesto de la plusvalía declarada. Atendiendo a la expresada fecha, que se encuentra comprendida entre la de la STC 182/2021, de 26 de octubre y la de su publicación el 25 de noviembre siguiente, estamos en presencia de una situación de las que, siguiendo los términos de la expresada sentencia, hemos considerado como consolidada e insusceptible de revisión.

Por lo tanto, como conclusión de todo lo expuesto, reiteramos nuestra constante y reiterada jurisprudencia según la cual:

1.-De conformidad con lo acordado en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no impugnadas a la fecha de dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán serlo con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en aquélla; ni tampoco podrá instarse, con ese fundamento, la rectificación - art. 120.3 LGT-, de las autoliquidaciones de tal impuesto sobre las que aún no se hubiera formulado tal solicitud en esa fecha.

2.-Sin embargo, sí será posible impugnar, dentro de los plazos establecidos para los recursos administrativos y el judicial, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones, ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido, cuando la petición, reclamación o recurso se basase en motivos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros supuestos, cuando se efectúen con amparo en las SSTC que declararon la inconstitucionalidad del impuesto local que nos ocupa -IIVTNU- por someter a gravamen situaciones inexpressivas de incremento de valor (STC 59/2017); o cuando la cuota tributaria posee alcance confiscatorio ( STS 126/2019), como por otro motivo distinto al conducente a la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 10 de julio de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

SEXTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la doctrina jurisprudencial expuesta, pues si bien se realiza en ella un esfuerzo de claridad y de calificación sobre la índole de la petición formalizada el 15 de junio de 2018, no podemos compartir la conclusión a la que llega, la de dar realce al expresado escrito para referir a él, en esa fecha, algo semejante a una impugnación preventiva o precautoria de una realidad aún no nacida.

Por tanto, en aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, y con arreglo a la jurisprudencia que hemos fijado en esta sentencia, debe prosperar el recurso de casación formulado por el Ayuntamiento de Santander, pues la sentencia recurrida, aunque por razones diferentes a las habitualmente enjuiciadas en otros recursos de casación, niega indebidamente la

# TRIBUTOS MUNICIPALES

calificación de situación consolidada la provocada mediante el recurso de reposición interpuesto frente a las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas por esa corporación local, pues el recurso de reposición fue deducido el 8 de noviembre de 2021, después, por tanto, del 26 de octubre, en que se dictó la STC 182/2021, pero antes del 25 de noviembre de 2021, día de su publicación en el BOE, lapso temporal a que se viene refiriendo nuestra constante y reiterada jurisprudencia.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto, de esta sentencia, por reiteración de constante doctrina anterior.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el AYUNTAMIENTO DE SANTANDER contra la sentencia de 28 de octubre de 2022, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Santander en el recurso nº 13/2022, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 13/2022, deducido por doña Ofelia contra la resolución del Ayuntamiento de Santander de 24 de febrero de 2022 que desestimó el recurso de reposición formulado contra las 11 liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe total de 82.563,04 euros.

