

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO

- » Requisitos para consideración excepcional como factura a una escritura pública de compraventa
- » Sentencia de 10 de octubre de 2013 2

▶▶ TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- » Permuta de solar por obra futura 10
- » Derecho de retracto 10
- » Asunción de la hipoteca por una sociedad a la que se aportan inmuebles en una ampliación de capital 11
- » Adjudicación en subasta judicial de la mitad de una vivienda que pertenecía al excónyuge 11
- » Expediente de dominio 11
- » Concesión administrativa - Base imponible 11
- » Cesión de derechos sobre un inmueble 12
- » Reversión de una finca 12
- » Exención en créditos hipotecarios 13
- » Reparcelación voluntaria 13
- » Exención en créditos hipotecarios 14
- » Renuncia a la exención del IVA 14
- » Exención en créditos hipotecarios 14

▶▶ COMPROBACIÓN DE VALORES: MÉTODO DE VALORACIÓN

- » Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 2013 16

▶▶ NOVEDADES NORMATIVAS: PRECIOS MEDIOS

- » Orden HAP/2367/2013, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte 22

TRIBUNAL SUPREMO

Requisitos para consideración excepcional como factura a una escritura pública de compraventa

SENTENCIA DE 10 DE OCTUBRE DE 2013

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. El presente recurso de casación se interpone contra la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 9 de julio de 2010 (JUR 2011, 44303), desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra Resolución del TEAC, de 24 de febrero de 2009, sobre liquidación por IVA del ejercicio 2002.

La sentencia recoge los antecedentes fácticos relevantes en la resolución de la controversia suscitada, en los siguientes términos:

«1) El día 26 de abril de 2004 la Dependencia de Inspección de la Delegación en Huelva de la AEAT formalizó dos actas A01,..., con la conformidad de los cónyuges..., por el concepto tributario IVA, ejercicio 2002.

En el acta explica la inspección que los cónyuges, que desarrollaban la actividad de arrendamiento de locales de negocio, mediante escritura pública de 21 de febrero de 2002, vendieron la parcela que en dicha escritura se identifica, a la sociedad Onusevilla Promociones, SA, por un precio de 2.193.694,18 euros, declarando los otorgantes que el contrato quedaba sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La inspección consideró en las actas de conformidad que la operación estaba sujeta al IVA, por lo que regularizaron la situación tributaria de los recurrentes, incrementando sus respectivas bases imponibles del IVA, en el primer trimestre de 2002, en 1.096.847,09 euros, esto es, en la mitad a cada uno del precio percibido por la finca de la parcela.

2) El 3 de septiembre de 2004 los cónyuges recurrentes emitieron dos facturas rectificativas con referencia a otra de 21 de febrero de 2002, por la operación de compraventa de la parcela, en las que repercutieron el IVA al 16% sobre una base de 1.096.847,09 euros cada una, resultando dos cuotas de IVA repercutidas de 175.495,52 euros cada una, que notificaron a ONUSEVILLA PROMOCIONES, SL., por conducto notarial, contestando esta sociedad que no se había emitido ninguna factura el 21 de febrero de 2002, por la compraventa, por lo que no se puede rectificar lo que no existe, procediendo a la devolución de las facturas.

3) Los cónyuges demandantes en este recurso interpusieron reclamación económico administrativa contra el rechazo de la repercusión del IVA por ONUSEVILLA PROMOCIONES, SL., que fue desestimada por el Acuerdo del TEAR de Andalucía de 23 de febrero de 2006.

4) El recurso de alzada contra el anterior Acuerdo fue desestimado por la resolución del TEAC de 24 de febrero de 2009, antes citada, que constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo”.

Como recoge la sentencia de instancia no se discute la sujeción al IVA de la operación, sino que la cuestión litigiosa quedó centrada en “la procedencia de la rectificación efectuada por los recurrentes, mediante facturas emitidas el 3 de septiembre de 2004, de la falta de repercusión del IVA en el momento de la

operación”. Recuerda la sentencia de instancia la regulación de la materia, distinguiendo entre la repercusión del IVA y la rectificación de las cuotas repercutidas, supuesto este que es el objeto del recurso, y señala que “el artículo 89 LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) permite a los sujetos pasivos rectificar las cuotas impositivas repercutidas cuando hubieran determinado incorrectamente el importe de las mismas, o cuando se produzcan las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible, y además, el apartado 2º de dicho precepto permite también la rectificación de las cuotas “...cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación...” En dichos supuestos, el artículo 89.1 LIVA fija un plazo de 4 años desde el devengo del Impuesto para efectuar la rectificación”. El supuesto se concreta en la rectificación sin haberse repercutido cuota alguna, sin que concurren los requisitos que prevé el citado artº 89.2 de la LIVA, puesto que no se expidió factura, dado que las facturas fechadas en 21 de febrero de 2002 no fueron remitidas a su destinatario, o documento sustitutivo correspondiente, pues por tal no puede tenerse a la escritura pública de compraventa, con referencia a otros pronunciamientos de la Audiencia Nacional, de 25 de noviembre de 2008 (JT 2009, 691), rec. nº 40/2007, que expresamente afirma en relación al artº 89.2 de la LIVA que se exige el requisito de la expedición de la factura o documento equivalente que no puede ser sustituido por la escritura de compraventa, y sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7795), rec. nº 6295/1999.

Segundo. El primer motivo de casación lo formula la parte recurrente al amparo del artº 88.1.c) de la LJCA (RCL 1998, 1741), por quebrantamiento de las formas esenciales de la sentencia, arts. 24 y 120 de la CE (RCL 1978, 2836), 7 de la LOPJ (RCL 1985, 1578 y 2635) y 208 de la LEC (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892), por ausencia de motivación; se queja la parte recurrente de la falta de razonamientos suficientes del porqué no se admite la escritura pública de compraventa como elemento sustitutivo de la factura en la lógica del artº 89.2 de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401); de suerte que la sentencia se limita a citar la sentencia referida del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7795), sin más razonamiento, cuando además dicha sentencia se refiere a un supuesto distinto del que es objeto de examen en el recurso contencioso administrativo, pues no se trata de un supuesto de deducción del IVA, sino de rectificación.

La denuncia, pues, la centra la parte recurrente en que la sentencia «no motiva suficientemente su fallo, ya que no razona congruentemente la desestimación del recurso, en concreto en lo que se refiere a la no admisión de la escritura pública de compraventa como elemento sustitutivo de la factura en la lógica del artº 89 de la Ley del IVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401)”, esto es, se viene a significar la falta de motivación de la sentencia al remitirse a una sentencia del Tribunal Supremo para examinar la cuestión en litigio, cuando esta sentencia se refiere a un supuesto diferente.

Como tantas veces hemos puesto de manifiesto las sentencias deben ser motivadas por así exigirlo el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 de la CE, en conexión con el art. 120.3, dando cumplimiento a la finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión y permitir su eventual control jurisdiccional.

Como se ha señalada, a pesar de que expresamente la parte habla de no razonar congruentemente la desestimación, se deduce del desarrollo del motivo casacional que la denuncia se centra en la falta de motivación, se rechaza que la escritura pública sea equivalente a la factura en la lógica del artº 89 de la LIVA, sin más razonamiento. Este Tribunal viene pronunciándose en el sentido de que:

- a) La motivación sólo puede entenderse cumplida, cuando se exponen las razones que motivan la resolución y esa exposición permite a la parte afectada conocer esas razones o motivos a fin de poder cuestionarlas o desvirtuarlas en el oportuno recurso, pues lo trascendente de la motivación es evitar la indefensión y ésta, ciertamente, se ocasiona cuando el Tribunal deniega o acepta una petición y la parte afectada no sabe cual ha sido la razón de su estimación o denegación.
- b) No tiene la consideración de defecto de motivación el eventual error que pueda producirse en la apreciación de los hechos, en la valoración de la prueba o en la interpretación y aplicación de las normas -sin perjuicio de que ello pueda dar lugar a distinto motivo de casación por la vía del artículo 88.1.d) LJCA - salvo que se alegue y se demuestre que el Tribunal de instancia ha procedido de manera ilógica o arbitraria.
- c) La exigencia constitucional de la motivación de las sentencias, recogida en el artículo 120.3 en relación con el 24.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836), aparece justificada, sin más que subrayar los fines a cuyo logro tiende aquella, que, ante todo, aspira a hacer patente el sometimiento del Juez o Tribunal

al imperio de la Ley y contribuye a lograr la convicción de las partes en el proceso sobre la justicia y la corrección de una decisión judicial, facilitando el control de la sentencia por los Tribunales Superiores, y opera como garantía o elemento preventivo frente a la arbitrariedad.

- d) La amplitud de la motivación de la sentencia ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional, indicando que no autoriza a exigir un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuales han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, es decir, la «ratio decidendi» que ha determinado aquella. Así lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional cuando se refiere a que no es necesario un examen agotador o exhaustivo de las argumentaciones de las partes, y cuando incluso permite la argumentación por referencias a informes u otras resoluciones. La Sentencia del Tribunal Constitucional nº 122/94 de 25 de abril (RTC 1994, 122), afirma que ese derecho a la motivación se satisface cuando la resolución judicial de manera explícita o implícita contiene razones o elementos de juicio que permiten conocer los criterios que fundamentan la decisión. La motivación, antes que cualquier otra cosa, busca no producir indefensión en la parte a la que perjudique la sentencia, para de ese modo permitir el recurso que corresponda frente a la misma, de forma que el mismo se pueda articular frente a las razones que justifiquen la decisión alcanzada.

Doctrina de la que se desprende que se cumple la exigencia de motivación sin necesidad de que esta sea exhaustiva, sino que una motivación breve es suficiente cuando a través de la misma sea posible conocer los criterios jurídicos base de la decisión. Lo que ha permitido que se considere, como motivación constitucionalmente adecuada, la motivación por remisión o aliunde, técnica en virtud de la cual se incorporan a la resolución que prevé la remisión los razonamientos jurídicos de la decisión o documento a la que se remite (Auto del Tribunal Constitucional 207/1999, de 28 de julio (RTC 1999, 207 AUTO)), porque ello permite conocer las razones en las que se ha basado la decisión judicial. Como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 144/2007, de 18 de junio (RTC 2007, 144), FJ 3, una fundamentación por remisión “no deja de serlo ni de satisfacer la exigencia constitucional contenida en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva siempre y cuando dicha remisión se produzca de forma expresa e inequívoca y que la cuestión sustancial de que se trate se hubiera resuelto en la resolución o documento al que la resolución judicial se remite”.

Para la parte recurrente no puede tenerse por cumplido el citado requisitos en tanto que la sentencia del Tribunal Supremo, a la que se remite y transcribe parcialmente la sentencia de instancia, sentencia de 8 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7795) del Tribunal Supremo, examina exclusivamente el valor de la factura en relación con un supuesto de deducción de IVA, cuando la cuestión tratada en el caso de autos se refiere a la materia de rectificación en situaciones de no haberse repercutido cuota alguna, artº 89.2 de la LIVA. Sin embargo, a nuestro entender, la parte recurrente realiza una lectura parcial e interesada del Fundamento Jurídico Quinto de la sentencia de instancia, en el que se hace referencia a dicha sentencia, descontextualizando el razonamiento contenido en la misma, puesto que es de hacer notar que dicha referencia se hace al examen de si «la escritura pública de compraventa debe considerarse un documento equivalente a las facturas», acentuándose en la sentencia del Tribunal Supremo la importancia esencial de la factura a efectos de la deducibilidad; cierto que en dicha sentencia, en la parte transcrita de la misma, sobre la equivalencia de la escritura pública de compraventa y la factura nada se recoge, pero es de hacer notar que en el Fundamento Quinto de la sentencia se hace referencia también a la sentencia de la propia Sala de instancia de 28 de noviembre de 2008 (JT 2009, 691), rec. nº. 40/2007, en la que señalaba que “la única vía para repercutir el IVA, una vez transcurrido el plazo de un año establecido por el artículo 88LIVA, es por vía de la rectificación prevista en el artículo 89.2 LIVA que expresamente exige el requisito de la expedición de factura o documento equivalente, que no puede ser sustituido por la escritura de compraventa”, así es, recordemos algunos pasajes de la citada sentencia, “La única vía por la que se puede repercutir el IVA sería por la aplicación del artículo 89 de la ley 37/92 referido a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas que si bien en su redacción originaria sólo era aplicable a rectificaciones de IVA inicialmente repercutido a partir de la reforma efectuada por la Ley 13/96 (RCL 1996, 3182) es aplicable también a los supuestos de repercusión posterior de un IVA no repercutido... Se comparte el criterio del TEAC relativo a que la escritura pública no es un documento análogo o sustitutivo de la factura y así el Tribunal Supremo en sentencia de 8 de noviembre de 2004 indica “en este impuesto la expedición de la factura tiene un significado de especial trascendencia permitiendo el correcto funcionamiento de su técnica impositiva. A través de la factura se efectúa la repercusión del tributo

y la posesión de aquélla, cuando cumple los requisitos establecidos en el Reglamento, permite, en su caso, que el destinatario de la operación practique la deducción de las cuotas soportadas. En definitiva, la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los empresarios y profesionales, tal como dispone la LIVA, lejos de configurarse como una prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad establecido por la normativa comunitaria, ...Este es el criterio que mantiene esta sección en sentencia de 23 de abril de 2008 (JUR 2008, 178509) (recurso 405/06) sin que se halle vinculada por los pronunciamientos de otros Tribunales de Justicia distintos del Tribunal Supremo (entre los que existe discrepancia ya que mientras el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia de 27 de mayo de 2004 (JUR 2004, 227170) dictada en el recurso 1493/2000 sección 5ª considera que la escritura pública es un documento equivalente a la factura el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en sentencia de 30 de septiembre de 2005 (JUR 2006, 137020), recurso 8368/2002, sección 3ª considera que no es un documento equivalente)”.

En definitiva, existe una motivación suficiente y adecuada aún cuando lo sea mediante la remisión a otros pronunciamientos, lo que satisface las exigencias de motivación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva de la recurrente, en la medida en que permite conocer con suficiente grado de precisión la ratio decidendi de la resolución. Esto es, a efectos del artº 89.2 de la LIVA la escritura pública de compraventa no puede considerarse equivalente a las facturas.

Tercero. El siguiente motivo lo desarrolla la parte recurrente al paio del artº 88.1.d) de la LJCA (RCL 1998, 1741), por infracción del artº 89.2 de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), en relación con la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7795), rec. nº 6295/1999, y en conexión con el principio de neutralidad del IVA consagrado en la Sexta Directiva; considera la parte recurrente que estando ante un supuesto de rectificación de cuota de IVA sin haberse repercutido cuota alguna en su momento, la escritura pública de compraventa permite identificar todos los datos necesarios para la liquidación del IVA, por lo que ha de entenderse que constituye documento sustitutivo de la factura en los términos que autoriza el citado artº 89.2 de la LIVA. Por tanto, el debate, tal y como lo formula la parte recurrente, queda en exclusividad circunscrito a si conforme al artº 89. dos de la LIVA, la escritura pública hace las veces de factura.

Recordemos que el Real Decreto 703/1997, de 16 de mayo (RCL 1997, 1354), introdujo determinadas modificaciones, estableciendo el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales en las operaciones inmobiliarias aunque estén exentas y se realicen a través de Notario. En el presente caso, no existía duda alguna de la sujeción al IVA de la operación, en tanto que estamos ante un supuesto contemplado en el artº 5. Uno. d de la LIVA.

Sobre la cuestión de fondo objeto de controversia este Tribunal se ha pronunciado en diversas ocasiones, por coherencia y seguridad jurídica, basta con reproducir lo dicho en ocasiones anteriores para desestimar el recurso de casación.

Dijimos en la sentencia de 27 de febrero de 2013 (RJ 2013, 2651), rec, nº 3319/2008, lo siguiente:

«Por lo que hace al tercero de los motivos, por el que se mantiene la posibilidad de rectificar la factura inicialmente emitida, se sostiene la vulneración de los artículos 88 y 89.2 de la Ley 37/92 es clara su improcedencia.

Es visto, en primer término, que la rectificación pretendida se supedita en los textos legales invocados a la previa existencia de factura, circunstancia que en este caso no concurre.

De otra parte, la posibilidad de sustituir la factura por la escritura, además de admitirse sólo de modo excepcional, exige la concurrencia en la escritura de todos los elementos relevantes -en términos impositivos- para la identificación de la operación y que han de integrar el contenido de la factura.

Difícilmente puede sostenerse que concurrían esos requisitos si se tiene en cuenta que en dicho documento no se expresaba la sujeción al IVA de la operación de transmisión, y tampoco la base y tipo aplicable.

...Se alega, finalmente, la vulneración de la Sexta Directiva 77/388 (LCEur 1977, 138) que consagra el principio de neutralidad del IVA.

...el objeto del recurso es la procedencia de la repercusión no efectuada, circunstancia que aunque está relacionada con la neutralidad del impuesto, tiene un contenido claramente diferente a la neutralidad del impuesto; por último, que la no repercusión del impuesto obedece al incumplimiento por la entidad recurrente de los deberes que la ley le impone, por lo que es su propia conducta la causante de los efectos impositivos que estima improcedentes».

En esta línea podemos señalar también las sentencias de 19 de enero de 2011 (RJ 2011, 1113) ó la de 5 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 118), rec. n.º 3954/2009 , en las cuales, respecto de un acta notarial se dijo

que no es una factura, aunque contuviera sus elementos esenciales, y tampoco un «documento análogo», puesto que la referencia del apartado Dos del artículo 89 de la Ley 37/1992 debía entenderse contraída a los documentos sustitutivos de la factura que mencionaba el artículo 4 del Real Decreto 2402/1985 (RCL 1985, 3059 y RCL 1986, 226), esto es, a los talonarios de vales numerados o a los tickets de máquinas registradoras, siempre que en ellos se consignen los datos que en dichos preceptos se mencionan, añadiendo que si la expedición de la factura es, más que un medio de prueba, un requisito imprescindible para que pueda efectuarse la repercusión del Impuesto, su falta impide dicha repercusión.

También hemos de convenir que excepcionalmente se ha considerado que a los efectos del artº 89.2 de la LIVA pero en un supuesto distinto al que es objeto del que nos ocupa, en concreto respecto de la deducción del impuesto cuando constaba que se había soportado y no se poseía factura, se admite la escritura como sustitutivo de la factura, puesto que mediante la escritura se acreditaba documentalmente que se había soportado la carga y en el documento sustitutivo, en la factura, contiene todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en la factura, sentencia de fecha 11 de julio de 2011 (RJ 2011, 5673), rec. de casación para unificación de doctrina 219/2008. Sentencia que además a un supuesto distinto del que nos ocupa, se inscribe dentro de la línea jurisprudencial antes referida, esto es, es posible sustituir la factura por la escritura pública pero sólo excepcionalmente, y siempre que concurra en la escritura todos los elementos relevantes, tales como la sujeción al IVA de la operación, base y tipo aplicable; lo que no es el caso que nos ocupa, en el que ha quedado constancia de que a pesar de estar ante una operación sujeta al IVA, en la escritura no se hizo constar ni esta, ni los elementos relevantes.

Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el recurso de casación.

Cuarto. Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación y ello debe hacerse con imposición de las costas al recurrente (art.139.2 LJCA (RCL 1998, 1741)) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 6.000, euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad El Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución (RCL 1978, 2836).

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada, con fecha 8 de julio de 2010 (JUR 2010, 318922), en el recurso contencioso-administrativo núm. 222/2009, por la Sección Sexta de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Voto particular que formula el Excmo. Sr. Magistrado D. Emilio Frias Ponce, a la sentencia recaída en el recurso de casación nº 5261/2011. Con todo el respeto que me merece el criterio de la mayoría, discrepo de la respuesta que se da al segundo motivo, que debió ser, a mi parecer, estimado. Entiendo que en este caso no era necesario disponer de una factura para la rectificación pretendida por no haberse repercutido cuota alguna por IVA en su momento, porque la escritura pública otorgada contenía los datos relevantes para ser equiparable a una factura, como las referencias de identidad de los sujetos intervinientes en la operación, la fecha de ésta, la identificación de la misma, y el precio satisfecho. La mayoría se apoya, para mantener su tesis, en la sentencia de fecha 8 de Noviembre de 2004 (RJ 2004, 7795), recurso 6295/1999, que declaró improcedente la deducción de cuotas de IVA soportado por la adquisición de bienes inmuebles acreditados mediante escritura pública al no existir una factura original por quien realiza la entrega; doctrina que fue reiterada en las sentencias de 27 de Febrero de 2013 (RJ 2013, 2651), cas. 3319/08, 19 de Enero de 2011 (RJ 2011, 1113) y 5 de Diciembre de 2011 (RJ 2012, 118), interpretando el art. 89 de la Ley del IVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) sobre rectificación de cuotas. Sin embargo, no considera la sentencia de 11 de Julio de 2011 (RJ 2011, 5673),

que resolviendo el recurso de casación para unificación de doctrina nº 219/2008, vino a modificar el criterio de la misma de 8 de Noviembre de 2004, al declarar que la escritura pública puede ser un documento equivalente a la factura a los efectos del derecho a la deducción, porque <<...nada justifica la no deducibilidad del impuesto cuando está documentalmente acreditado que se ha soportado la carga, y el documento que sustituye la factura contiene todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en la factura>>. Esta última línea jurisprudencial considero que es la que debió prosperar también aunque el supuesto litigioso se refiera al artículo 89, ante los principios fundamentales del sistema común del IVA que viene recordando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Así, en la sentencia de 21 de Octubre de 2010 (TJCE 2010, 316), asunto C-385/09, el Tribunal de Justicia declaró <<... que el principio de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aún cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencia de 8 de Mayo de 2008 (TJCE 2008, 105), Ecotrade, C-95/07 y C-95/06, Rec.pI3457, apartado 63, y de 30 de Septiembre de 2010 (JUR 2010, 333145), Uszodaépito, C-392/09, Rec.pI-8791 apartado 39). Puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la prestación de los servicios de que se trata, no puede imponer, respecto del derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos adicionales que pueden tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencias Ecotrade apartado 64 y Uszodaépito, apartado 40, antes citadas>>. Por otra parte, el Tribunal de Justicia declaró en dicha sentencia también que <<... las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112 (LCEur 2006, 3252) a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 27 de Septiembre de 2007 (TJCE 2007, 243), Collé, C-146-05, Rec.pI- 7861, apartado 26 y la jurisprudencia citada>>. Una vez superado el aspecto formal, para la resolución del fondo debió estarse a lo que declaramos, en un supuesto similar, en la sentencia de 29 de Marzo de 2012 (RJ 2012, 5154), dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 283/2009. En dicha sentencia dijimos lo siguiente: “ **PRIMERO.-** Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia desestimatoria de 12 de Diciembre de 2008 (JUR 2009, 160688), dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Sevilla) en el recurso de dicho orden jurisdiccional nº 1570/2004, en el que se impugnaba el acuerdo del TEAR de Andalucía de 30 de Septiembre de 2004, que estimó la reclamación formulada por D. Cornelio contra el acto de repercusión mediante factura de la cantidad de 19.232,38 euros en concepto de IVA pagado por el sujeto pasivo, ahora recurrente, en virtud de liquidación practicada por la Inspección de Tributos de Córdoba de la AEAT como consecuencia de acta de disconformidad levantada el 30 de Enero de 2002, al considerar que la transmisión de la parcela nº 22 de la Unidad de Ejecución B-17 del PGOU de Córdoba, en 18 de Febrero de 1999, era una operación sujeta a IVA. La Sala entendió que no era aplicable al caso lo que dispone el art. 89.3, apartado dos de la ley del IVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401). Se invoca como contradictoria la sentencia de la misma Sección de 23 de Mayo de 2008 (JUR 2009, 19396), que resolviendo un supuesto idéntico, al referirse a otra transmisión de parcela situada en la misma Unidad de Ejecución, llegó a la conclusión de considerar procedente la repercusión. Conviene significar, ante todo, que aunque el Tribunal de instancia admitió el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto contra la sentencia que se aporta como contradictoria, el recurso no superaba el límite legal cuantitativo establecido en el art. 96.3 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741), como así se ha declarado por esta Sala en la sentencia de 24 de Mayo de 2010 (RJ 2010, 5202) (casación 476/08), por lo que de esta forma se salva la exigencia legal de que las sentencias de contraste sean firmes (art. 97.2 de la Ley Jurisdiccional). **SEGUNDO.-** Al no cuestionarse la existencia de contradicción procede que nos pronunciemos sobre la doctrina que debe prosperar. La sentencia impugnada, remitiéndose a lo declarado por la Sala, en relación a otros casos sustancialmente análogos, considera que la repercusión no es procedente cuando los adquirentes del bien transmitido no son empresarios del IVA sino consumidores finales, sin que proceda la interpretación a sensu contrario del art. 89.3.2º pretendida por la parte recurrente, porque la existencia de una actuación de la Inspección de Tributos poniendo de manifiesto la sujeción al IVA de la compraventa realizada, aunque no se estime la conducta como constitutiva de infracción tributaria, no significa que deje de operar el supuesto previsto en el apartado 1 del art. 89.3. Por el contrario, la sentencia de contraste entiende que no es posible abordar correctamente la cuestión planteada sin examinarla a la luz de la Sexta Directiva 77/388, que ha sido interpretada y aplicada por el Tribunal de Justicia en lo que constituye un cuerpo jurisprudencial consolidado,

sentencia de 19 de Septiembre de 2000, entre otras, que afirma que cuando quien expide la factura haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que la regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura, por lo que si todo ello es así, según el Tribunal de Justicia, con mayor razón debe aceptarse la validez de la regularización intentada por un sujeto pasivo cuyo comportamiento la Inspección entendió amparado por una interpretación razonable de la norma tributaria. Esta sentencia de contraste además sale al paso de la aparente incongruencia que supone considerar improcedente la rectificación transcurrido el plazo del año si los destinatarios de las operaciones no actúan como empresarios o profesionales del Impuesto, art. 89.3, apartado 1, para a continuación admitirla en toda su plenitud, con independencia de que el repercutido sea o no consumidor final, si las cuotas no repercutidas resultan de una comprobación administrativa, porque todo ello responde al designio del legislador de brindar protección al consumidor final excepto si la obligación de repercutir se establece en el marco de actuaciones contra la alusión fiscal, en beneficio de su eficacia. **TERCERO.-** La ley del IVA establece un plazo de caducidad de un año a contar desde la fecha del devengo para la repercusión del IVA (art. 88.4), y un plazo de cuatro años, para rectificar la repercusión efectuada, cuando el importe de las cuotas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las causas determinantes de la modificación de la base imponible previstas en el art. 80, a contar desde el devengo o desde que se produzcan alguna de las causas determinantes de la modificación (art. 89.uno, párrafo segundo), lo que es aplicable aunque no se haya repercutido cuota alguna, siempre que se haya emitido factura o documento equivalente (art. 89.2). Por tanto, la aplicación del plazo de caducidad de un año para el ejercicio del derecho a repercutir las cuotas del IVA devengadas se refiere a aquellos casos en los que la no repercusión se produce sin que exista causa alguna que lo justifique, pero no es aplicable a los supuestos, entre otros, en los que la no repercusión del IVA en el momento de realizarse la operación se debe a un error, en cuyo caso el plazo aplicable es el previsto para rectificar la repercusión, es decir el de cuatro años. No obstante, el art. 89.3 establece que no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos: 1º.- Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales del impuesto, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente. 2º.- Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria. **CUARTO.-** Precisamente la interpretación de las excepciones a la rectificación de las cuotas impositivas es lo que motiva el recurso, anticipando la Sala que procede mantener el criterio de la sentencia de contraste, al resultar esencial, a la hora de interpretar el art. 89.3 apartado 2 de la ley, atender la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, que mantiene que en los casos de buena fe los particulares tienen derecho a rectificar la repercusión efectuada o a corregir la ausencia de repercusión, habiendo eliminado incluso la necesidad de demostrar la buena fe, pues el principio de neutralidad del IVA exige que se permita la repercusión, siempre que la conducta constitutiva de infracción no suponga un riesgo de pérdida de ingresos fiscales. En este sentido, la sentencia de 19 de Septiembre de 2000 (TJCE 2000, 199) (asunto 454/98) afirma que la exigencia de que quien expide la factura demuestre su buena fe, cuando ha eliminado por completo, y en tiempo oportuno el riesgo de disminución de los ingresos fiscales, no es necesaria para garantizar la percepción del IVA y prevenir el fraude fiscal. En la misma línea, la sentencia de 8 de Mayo de 2008 (TJCE 2008, 105) (asuntos acumulados C-95/07, y C-96/07), afirma que «la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente... en la medida en que exista, a causa del comportamiento de ese sujeto pasivo, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado interesado». Ante esta doctrina jurisprudencial, no cabe mantener la interpretación restrictiva que defiende la sentencia impugnada, debiendo entenderse que el apartado primero del precepto es distinto del que se regula en el apartado dos. Esta conclusión se deduce de la propia Exposición de Motivos de la Ley, concretamente del punto 4, apartado 8, que se refiere a la rectificación de las cuotas repercutidas, al señalar que «Para facilitar la regularización del Impuesto en los casos de error de hecho o de derecho, de variación de las circunstancias determinantes de su cuantía o cuando las operaciones quedan sin efecto, se eleva a cinco años el plazo para rectificar las cuotas repercutidas, complementando esta regulación con la relativa a la rectificación de las deducciones, que permite al sujeto pasivo modificar dichas deducciones durante el plazo del año siguiente a la recepción de la nueva factura. Sin embargo, por razones operativas y de control, se exceptúan de la posibilidad de rectificación las cuotas

repercutidas a destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales y, para evitar situaciones de fraude, se exceptúan también las rectificaciones de cuotas derivadas de actuaciones inspectoras cuando la conducta del sujeto pasivo sea merecedora de sanción por infracción tributaria”. En definitiva, hay que entender que el supuesto primero del apartado tres del art. 89 está previsto para casos generales en los que no media comprobación administrativa, a diferencia del supuesto segundo de dicho apartado que plantea un caso especial en el que es indiferente la cualidad de empresario o profesional de quien no fue inicialmente repercutido y ahora lo es, por rectificación de las cuotas impositivas, a partir de una comprobación administrativa. Por otra parte, esta posición resulta coherente con una interpretación sistemática y finalista de la norma. Si la Administración tiene un plazo ahora de cuatro años (antes cinco) , para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo, es lógico y razonable que se conceda al sujeto pasivo un plazo igual para rectificar las cuotas tributarias.”

Madrid, a 10 de Octubre de 2013.

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

PERMUTA DE SOLAR POR OBRA FUTURA.

(TSJ DE VALENCIA. SENTENCIA DE 2 DE NOVIEMBRE DE 2013)

La cuestión se centra en determinar si la base imponible a tener en cuenta para liquidar el ITP debe ser aquella sobre la cual los transmitentes calcularon el IVA, criterio este asumido por la Administración, o, como defiende el demandante debe por el contrario atenderse al valor declarado en la escritura pública y en la declaración por AJD presentada por la adquirente.

En este sentido, y al margen del tema relativo a que, en principio, habría de partirse de la correspondencia valorativa o equivalencia entre ambas contraprestaciones objeto de la permuta (el solar y el derecho a parte de la obra futura), parece evidente que no puede tener el mismo valor una cosa de la que se dispone actualmente que un derecho de futuro, ya que existe una sustancial diferencia. En el segundo caso (que es el presente), a diferencia del primero, no se ha podido disfrutar ni tener la libre disposición de la cosa durante el período de tiempo que va desde el nacimiento del derecho hasta su materialización. Téngase en cuenta que no parece muy correcto, por ser sumamente discutible su sujeción a derecho, el valorar un determinado bien, en este caso determinados elementos patrimoniales, en un momento en que aun no forman parte del patrimonio del sujeto, se trata de algo a percibir en un futuro, y en el que lo único que se tiene es un derecho a obtener algo en un futuro, derecho que por otro lado, y respecto a su materialización se encuentra sujeto a cierto grado de incertidumbre. Para la Sala, debe considerarse el valor declarado en la escritura pública.

DERECHO DE RETRACTO. (TSJ DE CANARIAS. SENTENCIA DE 21 DE NOVIEMBRE DE 2012)

La recurrente era arrendataria de una vivienda, cuya dueña falleció teniendo contraída una deuda con la Diputación Provincial. Para el pago de esta deuda la Diputación tras requerir de pago a la herencia yacente, procedió a embargar y subastar la citada vivienda, quedando desiertas las dos primeras subastas e iniciándose el trámite de adjudicación directa que concluyó con la adjudicación provisional. Antes de proceder a la adjudicación definitiva, se notificó a la recurrente la oferta por si estuviera interesada en salir al retracto, lo que así hizo, presentándose la oportuna autoliquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Posteriormente la arrendataria, ahora recurrente, mediante escritura de dación en pago de deuda y constitución de derecho de habitación, transmitió a su sobrino la propiedad de la vivienda reservándose el derecho de habitación sobre la misma, en pago del dinero que le había prestado su sobrino para ejercitar el derecho de retracto.

Por último, la recurrente presentó escrito solicitando la devolución de lo pagado por considera que lo fue en adjudicación para pago de deudas, habiendo transmitido la vivienda posteriormente antes de que trascurrieran dos años.

Para la Sala, la adjudicación en pago, para pago o en pago de asunción de deudas son fruto de un convenio entre deudor y adjudicatario del bien, algo que no aparece para nada en la adquisición de la recurrente por el acta de adjudicación en virtud de ejercicio de derecho de retracto legal por su condición de arrendataria de la vivienda. Ningún convenio de la recurrente como adjudicataria del bien ha habido con los deudores, herencia yacente, ni con su acreedor la Diputación. La adquisición de la recurrente no es fruto de un contrato sino del ejercicio de un derecho de retracto respecto del bien que había sido objeto de adjudicación a un tercero en procedimiento de embargo subasta.

ASUNCIÓN DE LA HIPOTECA POR UNA SOCIEDAD A LA QUE SE APORTAN INMUEBLES EN UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL. (TSJ DE GALICIA. SENTENCIA DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2012).

La cuestión que se suscita en la presente litis se contrae a determinar si el acto de constitución de una sociedad unipersonal llevada a cabo por escritura pública y en la que se fija un capital social integrado por los inmuebles de la que es titular la administradora única, subrogándose la mercantil en las deudas que gravitan sobre dichos inmuebles en virtud de la constitución de hipotecas que gravan la propiedad en garantía de los créditos concedidos por dos entidades bancarias, se halla sujeto al Impuesto, además de en la modalidad de Operaciones Societarias, por la de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Nos hallamos, en el supuesto enjuiciado, ante una adjudicación en pago de asunción de deuda a cargo de la sociedad, siendo la base imponible el importe de la carga y el tipo impositivo que le corresponda según la naturaleza del bien, en este caso, el inmueble aportado.

ADJUDICACIÓN EN SUBASTA JUDICIAL DE LA MITAD DE UNA VIVIENDA QUE PERTENECÍA AL EXCÓNYUGE. (TSJ DE ASTURIAS. SENTENCIA DE 3 DE DICIEMBRE DE 2012).

La cuestión a determinar es si la adjudicación en subasta judicial de la mitad de una vivienda, que pertenecía al excónyuge de la recurrente, genera hecho imponible en el ITP y AJD por el concepto de transmisiones patrimoniales.

Para la Sala no se está realizando la adjudicación del bien inmueble en la subasta a uno de los comuneros sino que lo que se adjudica a la recurrente es la mitad que pertenece a otro propietario, ya que en Escritura Pública de Capitulaciones Matrimoniales, se liquidó la sociedad de gananciales sobre el bien litigioso adquirido constante matrimonio. En la subasta pública, no se adjudicó un derecho abstracto a uno de los comuneros compensando al otro en metálico, sino que la recurrente adquiere al otro propietario la mitad de la vivienda, por cuya razón se está en presencia de una operación sometida a tributación por el ITP y AJD en la modalidad de transmisiones patrimoniales del 7.1.A) del RDL 1/1993.

EXPEDIENTE DE DOMINIO. (TSJ DE CASTILLA Y LEÓN. SENTENCIA DE 7 DE DICIEMBRE DE 2012).

Están sujetos a gravamen los expedientes de dominio que suplan el título de la transmisión, quedando fuera de la órbita aquellos cuyo título transmisivo no sea suplido por ellos, pues en este último caso, la tributación de la transmisión se rige por las reglas aplicables al título que contenga la transmisión de que se trate, ya que el art. 7.2.c) del TR del ITPyAJD lo que en realidad pretende es someter a tributación transmisiones que no han sido objeto de liquidación. El expediente de dominio, en principio, se considera, a efectos del impuesto como una transmisión, según se desprende del artículo 7.2.c) y del artículo 11.1.c) del Reglamento del Impuesto. Y es en “en principio” porque será así en la medida en que no se acredite haber satisfecho el impuesto o que concurre alguna exención o no sujeción.

Por lo tanto, para la Sala, el hecho imponible en este caso, no es la transmisión sino el expediente de dominio que no declara derechos sino que se limita a declarar el existente. Como el hecho imponible es el expediente en sí, resultaría contrario al principio tributario que prohíbe la doble imposición, que si ya se satisfizo el impuesto en el momento en el que se hizo la operación o ésta era una operación no sujeta o exenta, se vuelva a gravar el expediente con el pago del impuesto y de ahí la excepción referida. El hecho imponible lo constituye la transmisión onerosa, pero si ésta es una operación sujeta y no exenta y no se acredita haber pagado el impuesto de la transmisión, será el expediente de dominio lo que se asimile a ésta, como hecho imponible, quedando sujeta al impuesto.

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: BASE IMPONIBLE. (TSJ DE GALICIA. SENTENCIA DE 10 DE DICIEMBRE DE 2012).

La determinación de la base imponible de una concesión administrativa debía tenerse en cuenta el método de capitalización compuesta, pues, al ser la duración de aquélla superior a un año, había que contar con el

factor tiempo. Sin embargo, el art. 13.3.b) del TR del ITPyAJD en ningún momento toma en consideración el número de años de duración de la concesión administrativa para determinar la base imponible, razón por la cual la Sala ha de rechazar la fórmula propuesta por la mercantil, pues la base imponible que resulte de la aplicación del precepto mencionado ha de ser la misma, independientemente de la duración de la concesión, sin que el tiempo constituya una variable en su cálculo.

Esta interpretación, además de resultar congruente con la redacción de los arts. 13.3.b) del TR del ITPyAJD y 43.1.b) del Reglamento del ITPyAJD, es acorde con la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, en cuya Exposición de Motivos, apartado VII, se destaca que “se cambia el cálculo del valor real de las concesiones en las que se haya señalado un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente, cuando la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizándose según el plazo de la concesión, al 10% la cantidad anual que satisfaga el concesionario, para evitar una capitalización simple como en la actualidad, ajustando la base a la verdadera realidad de estas concesiones.”

CESIÓN DE DERECHOS SOBRE UN INMUEBLE. (TSJ DE ANDALUCÍA. SENTENCIA DE 20 DE DICIEMBRE DE 2012).

La cuestión controvertida radica en la determinación de la base imponible en una operación por la que una persona, compradora de un inmueble en construcción, ha cedido a un tercero los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, antes de la finalización de la construcción del inmueble.

El artículo 17.1 del Texto Refundido (en la redacción vigente al tiempo de estos hechos) establece una regla especial, según la cual “en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos”. El razonamiento de la Administración actuante es el siguiente: si el bien que obtendrá en su momento el cesionario de los derechos del contrato privado de compraventa es el inmueble, la base imponible será el valor real del mismo. Sin embargo, el que se haya de exigir el impuesto “por iguales conceptos y tipos” no quiere decir que la base imponible sea coincidente en la compraventa y en la cesión de los derechos porque la base imponible ni es “concepto” ni es “tipo”. Y es que, en efecto, “concepto” serán, conforme al artículo 1 del TR del ITPyAJD, las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.

En suma, el Tribunal entiende que el artículo 17.1 no regula ni define cuál ha de ser la base imponible en supuestos como el enjuiciado y siendo las cosas así la solución brindada la Administración actuante resulta incorrecta. A ello añade que, la reforma operada por Ley 4/2008, ha venido a pacificar la cuestión al añadir al artículo 17.1 que “sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor real del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión”, lo que choca frontalmente con la postura sostenida por la Administración actuante.

REVERSIÓN DE UNA FINCA. (TSJ DE GALICIA. SENTENCIA DE 23 DE ENERO DE 2013).

El motivo de controversia se debe a una liquidación practicada por la Administración actuante, que tiene su causa en una escritura pública en virtud de la cual la Diputación provincial transmitió a la actora la propiedad de una finca, después de que ambas partes llegasen a un acuerdo transaccional en el curso del proceso contencioso-administrativo.

La recurrente sostiene que hubo un acuerdo transaccional que fue aprobado por el Pleno de la Diputación, que no puede dar lugar a la liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, porque el negocio que se realizó no fue jurídicamente una transmisión sino la devolución al titular del derecho de reversión. Por el contrario la Administración, niegan que nos encontremos ante una transacción en los términos previstos en el artículo 28.5 del Reglamento del Impuesto. Sostienen, que a efectos del Impuesto nos encontramos ante la entrega de un bien inmueble que se realiza en concepto de enajenación por precio cierto, mediante convenio entre las partes.

Para la Sala, los recurrentes ya tributaron por el negocio jurídico de adquisición de los derechos de reversión a quien era titular de los mismos, por lo que ya se ha gravado la operación, a resultas de la cual la recurrente se subroga en la posición jurídica del reversionista. Una vez colocada en esta posición, sería contrario a la finalidad del art. 32 del Reglamento el que también tributase la reversión, por el sólo dato de la identidad de la persona a quien se revierte el derecho.

EXENCIÓN EN CRÉDITOS HIPOTECARIOS.

(TSJ DE CASTILLA Y LEÓN. SENTENCIA DE 9 DE NOVIEMBRE DE 2012).

La litispendencia estriba en determinar si a los créditos hipotecarios les es de aplicación la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la Ley 2/1994 sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios, a la que remite el art. 45.1.c) del Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con la novación de los préstamos hipotecarios y su tributación por el gravamen gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados.

Para la Sala, no estamos ante un supuesto de la extensión por analogía de una norma a un supuesto similar sino aplicando una interpretación de la exención realizada por el propio legislador en las exposiciones de motivos de las normas, interpretación autentica de la que resulta su clara voluntad de equiparar, en las reformas sucesivas de la ley 2/1994, el tratamiento de los préstamos y créditos hipotecarios, incluso en bonificaciones. Cabe señalar cuando se refiere al “crecimiento del mercado de títulos hipotecarios, por un lado, y no se discrimine regulatoriamente entre las diferentes opciones de préstamo o crédito hipotecario abiertas a los clientes por el otro”. Y más adelante: “Uno de los objetivos de la presente Ley es alcanzar la neutralidad en el tratamiento regulatorio de los diversos tipos de créditos y préstamos hipotecarios ofertados en el mercado”. Asimismo dice: “En el Capítulo V se realizan las actuaciones relativas al cálculo de los costes arancelarios relativos a los préstamos o créditos hipotecarios. Todo ello con el objetivo general de reducir y fomentar la transparencia de los costes de transacción de las operaciones del mercado hipotecario. Teniendo en cuenta la regulación establecida por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, relativa a los costes arancelarios de las escrituras de novación modificativa y de subrogación de los préstamos hipotecarios, se debe seguir profundizando en la transparencia y reducción de los citados aranceles, así como extender dichas bonificaciones al caso de las cancelaciones que no tienen como finalidad la subrogación y a los créditos hipotecarios”.

Luego si la Ley 2/1994 se refiere a ambos, según voluntad del legislador, y el art. 45 de del Texto Refundido del ITP y AJD se remite a las bonificaciones de dicha ley, resulta que se remite a las bonificaciones de dicha ley, tal y como las ha entendido el legislador, lo que por lo demás dejando a un lado las diferencias teóricas es acorde a la realidad de cómo se entienden y aplican ambas figuras jurídicas.

REPARCELACIÓN VOLUNTARIA. (TSJ DE ASTURIAS. SENTENCIA DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2012).

Una mercantil mediante escritura pública procedió a la reparcelación voluntaria de una finca matriz, segregando de la misma cinco parcelas y dejando un resto de finca matriz, presentando la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, entendiéndose que procede aplicar la exención del artículo 48, I, B) 7 del Texto Refundido, en base a considerar que la operación de reparcelación voluntaria realizada para adecuar las fincas a las exigencias de planeamiento, es una operación que se encuentra exenta a tenor del citado precepto en cuanto emplea la dicción “los mismos actos y contratos a que de lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior”. Dicho criterio no es compartido por la Administración Tributaria que giró liquidación provisional.

Las escrituras públicas de reparcelación voluntaria no documentan aportación alguna de terrenos a las Juntas de Compensación por los propietarios ni adjudicaciones de solares a estos últimos por las propias Juntas, sino únicamente plasman la modificación de la realidad física de las fincas a efectos de permitir su acceso al Registro de la Propiedad. Ante esta situación y la prohibición contenida en el artículo 24 de la Ley General Tributaria para la aplicación analógica, tanto en la determinación del hecho imponible como de las exenciones o bonificaciones, la Sala concluye que el acto está sometido al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

EXENCIÓN EN CRÉDITOS HIPOTECARIOS.

(TSJ DE ANDALUCÍA. SENTENCIA DE 21 DE DICIEMBRE DE 2012).

El debate litigioso gira en torno a si son de aplicación a los créditos hipotecarios la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, habida cuenta que este último precepto hace únicamente alusión a préstamos hipotecarios.

Para el Tribunal, la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la ley 2/1994 comprende los créditos hipotecarios. Siguiendo los razonamientos contenidos en la STS de 6/10/2011, recurso 1378/2009, la interpretación realizada no supone, en ningún caso, la aplicación de la analogía, pues, como señala la Sentencia de 17 de enero de 2007 (recurso de casación núm. 2793/2003), FD Tercero, “la analogía juega en el campo de integración del ordenamiento jurídico y ante la existencia de lagunas en el mismo, presuponiendo que una determinada situación no aparezca regulada, que la referida situación guarde determinada semejanza con otra que sí tiene una regulación adecuada y que exista identidad de razón entre ambas. La analogía, así entendida, resulta prohibida por el artículo 24.1 o 23.3 de Ley General Tributaria 1963 (según utilicemos las versiones anterior o posterior a la Ley 25/1995), en relación con el hecho imponible, las exenciones y bonificaciones, como consecuencia del principio de reserva de Ley en dichas materias y como garantía del respeto a dicho principio. Pero ahora, para resolver en la forma que lo hacemos, nos movemos en el campo puramente interpretativo, sin llegar al reconocimiento de una laguna de la ley y, desde luego, tampoco aplicamos un precepto dictado con distinta finalidad”.

La finalidad perseguida por el acreditado en el caso de autos coincide con la de quien subrogándose en un préstamo hipotecario que grava las fincas adquiridas concierta su novación modificativa con la entidad crediticia, coincidiendo por ello también la función económica perseguida por uno y otro, contrato y préstamo hipotecario.

RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA. (TSJ DE VALENCIA. SENTENCIA DE 18 DE ENERO DE 2013).

El motivo de controversia derivada de rectificar el tipo impositivo aplicado por la actora en su autoliquidación presentada, con motivo de la escritura pública de adjudicación por concurso de determinadas fincas, rectificación consistente en la aplicación del tipo de 2% al existir en la precitada escritura pública una renuncia a la exención del IVA y por aplicación del art. 14.3 de la Ley 13/1997, de la Generalitat de Valencia.

En la escritura pública de adjudicación no se hacía referencia expresa a la demolición de las edificaciones existentes en las fincas transmitidas, sin embargo en la escritura se señaló que el adjudicatario asumía, entre otras obligaciones, las de “1ª destinar preceptivamente las parcelas a la construcción de viviendas, garajes y, en su caso, trasteros y/o locales, de protección pública, respetando a tal fin la normativa vigente”, además de “2ª iniciar la ejecución de la construcción de viviendas en los solares resultantes.” Para la Sala, si al dato de la obligación de construcción en las fincas transmitidas le añadimos el de que las mismas estaban constituidas por una serie de edificaciones preexistentes, tenemos que necesariamente dicha construcción de nuevas viviendas había de pasar previamente por la demolición de las existentes. Siendo ello así, queda claro la concurrencia del supuesto previsto en el último párrafo, letra c del apartado 22 del número Uno del art. 20 de la Ley del IVA, con arreglo a la cual la exención del IVA no se extiende a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística. Resultando la operación sujeta y no exenta de IVA, y no se puede renunciar a algo que no existe.

EXENCIÓN EN CRÉDITOS HIPOTECARIOS.

(TSJ DE ASTURIAS. SENTENCIA DE 23 DE ENERO DE 2013).

El debate litigioso gira en torno a si son de aplicación a los créditos hipotecarios la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, habida cuenta que este último precepto hace únicamente alusión a préstamos hipotecarios.

El art. 23.3 de la Ley General Tributaria prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias. Dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales

deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general. De aquí se extrae que el art. 14 de la Ley General Tributaria en modo alguno afecta a la interpretación de las exenciones o, dicho con otras palabras, que las normas sobre exenciones y bonificaciones no presentan, desde el punto de vista interpretativo, especialidad alguna en relación con el resto de las normas tributarias, por lo que la interdicción de la analogía no exige o comporta la necesidad de adoptar a priori ningún criterio de interpretación que conduzca a un resultado restrictivo o estricto.

No cabe obviar que, desde un punto de vista del hecho imponible, ya el art. 15 del TR del ITPyAJD, dispone que: “1.- la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo. 2.- Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido”. Del mismo modo, el art. 25 del Reglamento del ITPyAJD dice en su número 2: “se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido, con aplicación, en su caso, de lo dispuesto en el apartado anterior”.

En conclusión, la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la ley 2/1994 sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios comprende los créditos hipotecarios.

COMPROBACIÓN DE VALORES: MÉTODO DE VALORACIÓN

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA
DE 1 DE OCTUBRE DE 2013

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. El objeto de la impugnación del presente recurso contencioso-administrativo es la resolución de 25-2-2012 del TEAR (Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana) que desestimó la reclamación núm. NUM000 interpuesta por doña Marí Luz contra una liquidación del ITP (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales) de 23-2-2012, por importe de 8026,61 euros y girada por los Servicios Territoriales de la Generalitat Valenciana (Conselleria d'Hisenda i Administració Pública) en Elche.

La liquidación, identificada con el número NUM001, resultó después de haber dispuesto la Administración Tributaria una comprobación del valor que sobre un bien inmueble había declarado el sujeto pasivo, comprobación en la que se fijó una base de 169213,04 euros. La liquidación tuvo su antecedente en una transmisión por permuta, documentada en escritura pública de 23-2-2010, de una vivienda sita en Elche y que en la escritura se valoró en 64500 euros, también en la autoliquidación del impuesto.

En su resolución, el TEAR señaló que “la valoración obrante en el expediente viene constituida por un informe de perito de la Administración, en el que el valor real de los bienes se fija mediante la aplicación de coeficientes correctores a valores de referencia obtenidos de datos y estadísticas de carácter oficial”. Aludió el TEAR a los criterios a los cuales, hasta el momento, se hubo acogido este TSJCV para dirimir la cuestión litigiosa y, en concreto, hizo reseña de las SSTJCV de 8-5-2000, 2-11-2001, 10-9-2003 y 21-6-2004, también de la STSJCVC 10-1-2008 (núm. 1/2008), interpretando que este órgano judicial “exige, para entender que exista una adecuada motivación, que la misma sea específica e individualizada y que se identifiquen suficientemente los criterios de aplicación y los valores y coeficientes que amparan el resultado obtenido. [...] Sólo la determinación de qué normas o criterios se han aplicado va a permitir la discusión de los mismos, así como la perfecta individualización de los parámetros cuantitativos empleados, el porqué de su concreta aplicación al caso”. Señaló el TEAR que “dos son los requisitos sobre los que pivota una adecuada valoración de bienes, su individualización y la adecuada expresión de criterios y bases sobre las que se sustenta la referida valoración”. Y concluyó: “cabe entender adecuadamente motivada la valoración que sostiene la liquidación. Así, entendemos que todos los elementos relevantes de la misma quedan suficientemente expresados e individualizados en relación al bien valorado, de tal manera que, con independencia de que el contribuyente esté de acuerdo o no o incluso de que el resultado refleje el valor real del bien, el sujeto pasivo puede conocer cuáles han sido los criterios y las magnitudes que han determinado su valoración y por qué se han aplicado tales magnitudes y coeficientes a su inmueble y no otros”.

Doña Marí Luz se constituyó en parte recurrente del presente proceso. Se queja de la “falta de motivación del acto administrativo” (esto es, de la liquidación litigiosa) y en esta línea alega que “la valoración realizada por la Administración carece de la más mínima motivación ya que como se puede observar de las hojas de valoración se establecen unas valoraciones en base a una descripción de las características de los bienes que están totalmente estandarizadas informáticamente y que al parecer se aplican a todos los bienes rústicos o urbanos. [...] los estudios que se mencionan y de donde se parte para establecer estas valoraciones no se sabe de dónde se han obtenido y no están completos, y además se menciona que los valores se han obtenido de ofertas de ventas, es decir, no de transacciones reales”. La parte recurrente denuncia que se utilizaron métodos de valoración propios del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; que “no se conoce físicamente el estado de

los bienes a valorar”; y que los coeficientes y fórmulas matemáticas de la hoja de valoración resultan imposibles de entender para oponerse a las mismas, sin que en su opinión quepa aplicar los coeficientes de “estado de conservación”, de “tipología de la construcción”, etc., si no se ha visitado el inmueble. La recurrente, en fin, invoca la STS de 3-12-1999 y la STSJCV de 10-1-2008.

Enfrente, la representación procesal de la Generalitat Valenciana se opone a la pretensión anulatoria. Afirma que la Administración revisó en su integridad el procedimiento de comprobación de valores adaptándose a los pronunciamientos del TSJCV, de modo tal que la comprobación se apoyó en un “nuevo dictamen pericial” el cual cumple “con los requisitos de motivación exigidos por la Sala”. La representación de la Generalitat pondera positivamente el dictamen en lo relativo a los “módulos básicos de valoración de suelo y construcción” porque traslada directamente “el valor predefinido y previamente publicitado de las fuentes y de su actualización” y porque se han empleado al efecto “dos fuentes alternativas para estos módulos según el municipio y el año de devengo, los estudios de mercado elaborados por la propia Generalitat o los de las ponencias catastrales de valores. Por otra parte, en cada informe pericial se hace referencia a la única fuente empleada de entre las diversas alternativas antes expuestas y se remite a una página web específica para el detalle de los estudios de mercado y de la metodología y tabla de valores de actualización de los mismos hasta la fecha del devengo”. La representación de la Generalitat Valenciana alega además que “los objetivos de la citada página web son los de facilitar el conocimiento de la documentación escrita y gráfica relevante para la valoración del bien inmueble, que por su volumen y complejidad no puede acompañarse de forma individualizada a cada dictamen de peritos” y cita la STS de 7-10-2011 afirmando que los parámetros se han tomado de una base de datos contrastada (la catastral) y de “la propia información facilitada por el sujeto pasivo al presentar la autoliquidación”.

Por su lado, la representación procesal del Estado se adhiere a las alegaciones vertidas por la representación de la Generalitat Valenciana.

A la vista de las alegaciones contradictorias reseñadas, podemos centrar el litigio en dos cuestiones: si la liquidación tributaria impugnada está lo bastante motivada y si su base imponible se obtuvo con arreglo a Derecho.

Segundo. Empezando con la primera de dichas cuestiones y puesto que tratamos de materia tributaria, hemos de recordar el art. 103.3 LGT (RCL 2003, 2945), el cual establece que los actos de liquidación serán motivados “con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho”. Esta referencia se integra con los antecedentes de la cuantificación de la obligación tributaria principal y con ellos queda justificada la decisión de exigir coactivamente la deuda.

Las exigencias jurídicas de motivación son manifestación de otra general que impone a los poderes públicos que justifiquen todas sus decisiones que afecten a los derechos e intereses de los ciudadanos. Tal exigencia viene recogida para todos los actos administrativos en el art. 54.1 LRJAP y PAC y su cumplimiento dota a la decisión pública de la juridicidad predicable en un Estado de Derecho (art.1 CE (RCL 1978, 2836)). Como dijo el Tribunal Supremo en la STS de 23-5-2005, la motivación se enmarca en el deber de la Administración de servir con objetividad los intereses generales y de actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho que impone el art.103 CE, siendo igualmente consecuencia de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad que se garantizan en el art. 9.3 CE. Además, “(e)l deber de motivación de las Administraciones Públicas se engarza en el derecho de los ciudadanos a una buena Administración, que es consustancial a las tradiciones constitucionales comunes de los estados miembros de la Unión Europea, que ha logrado su refrendo normativo como derecho fundamental en el art. 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada por el Consejo de Niza de 8/10 de diciembre de 2000, al enunciar que este derecho incluye en particular la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones”.

También ha dicho el Tribunal Supremo que “si el derecho de la Administración debe de estar suficientemente protegido y debe permitírsele disentir de los datos declarados por los contribuyentes, igualmente debe protegerse el derecho de los ciudadanos, haciéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos especiales los hechos y elementos adicionales que motivan la liquidación, cuyo pago se exige” (STS de 10-10-2008).

La motivación tiene asimismo como finalidad evitar la indefensión por desconocimiento o imposibilidad de reacción frente al actuar de la Administración. De ahí que nuestro escrutinio sobre el acto liquidatorio no se limita a la constatación formal de la concurrencia o no concurrencia de determinados elementos, debiendo

remontarnos hasta la perspectiva material desde la que podamos comprobar si el destinatario de la decisión estuvo o no en situación de conocer los conceptos tributarios controvertidos y sobre los que se centra su discrepancia con la Administración.

Tercero. Partiendo de las premisas expuestas, procede comprobar si la parte recurrente estuvo en condiciones de conocer cuáles fueron las “razones próximas o remotas” de la liquidación tributaria contradictoria con su autoliquidación, a fin asimismo de facilitar el control de legalidad de la liquidación mediante la eventual interposición de los recursos procedentes.

Recoge el acuerdo del TEAR que “el sistema de valoración [...] es el de la valoración por dictamen de peritos al amparo del art. 57.1 LGT (RCL 2003, 2945) [...]”. El cálculo del valor del inmueble resulta de “sumar el valor del suelo y el de la construcción y, previa aplicación de los coeficientes correctores de suelo y construcción, multiplicarlo por el coeficiente K_p correspondiente a los gastos y beneficios de la promoción. Esta fórmula exige pues un previo cálculo tanto del valor del suelo como del valor de la construcción”.

En concreto, la Administración refirió que el valor de la finca objeto de la comprobación de valores atendió a los siguientes parámetros “de valoración individualizada”: la “superficie construida” (112,70 m²), la “tipología de la construcción” (vivienda colectiva), la “categoría constructiva” (media), la “antigüedad” (el año de terminación es 2000) y el “estado de conservación” (normal).

Entrando en la valoración del suelo (V_s), se alude a la “clasificación urbanística del suelo” (suelo urbano), al “uso de suelo” (residencial), al “valor de repercusión” (408,50 euros/m²); a un “coeficiente de actualización a fecha de devengo” (1), a “coeficientes correctores” (se dice que no son de aplicación) y a la “superficie de construcción” (112,70 m²).

En cuanto al valor de la construcción (V_c), se atiende al “módulo básico de construcción” (MBC4 según ponencia de valores; 550,00 euros/m²), a un “coeficiente de actualización MBC a fecha devengo” (1,0379), a la “tipología” (vivienda colectiva), a la “categoría” (media), a la “fecha de construcción-antigüedad” (2000, entre 10 y 14 años, 0,85), al “estado de conservación” (normal, 1) y a la superficie de construcción” (112,70 m²).

El valor del inmueble resulta de sumar el valor del suelo (V_s) y el valor de la construcción (V_c) y de aplicar a esta suma los “coeficientes correctores aplicables” (apreciación económica: por tratarse de un ático; 1,20) y el “coeficiente por gastos y beneficios de promoción (K_p)” (1,40).

También resulta útil aquí que reproduzcamos -siquiera parcialmente y en lo que ahora interesa- el resumen descriptivo del TEAR del método de valoración aplicado por la Administración Tributaria. El TEAR describe el método de valoración así:

“Dentro del dictamen de perito aportado, podemos encontrar tres partes o cuerpos diferentes, además de la propia identificación de la finca objeto de valoración. En el primero de ellos se procede a determinar los parámetros de valoración individualizada, en el que se describe la superficie, la tipología de la construcción, la categoría constructiva, antigüedad, existencia de reformas o rehabilitaciones o el estado de conservación de la finca a valorar. Tales parámetros se extraen de la ficha catastral del bien”.

“En cuanto al valor del suelo en el presente caso se parte de un estudio de mercado realizado por la propia Dirección General de Tributos. En tal estudio se procede a fijar un valor unitario para el suelo, en función de la ubicación del inmueble, sobre el que aplicar el correspondiente coeficiente de actualización a la fecha del devengo y el corrector del suelo. Tales coeficientes se extraen de las resoluciones de 5 y 23 de abril de 2009 [...]. Para la fijación del valor de construcción se parte del módulo básico de construcción, fijado asimismo en el estudio de mercado de referencia, al que aplican los coeficientes de actualización [...]. El módulo básico de construcción se fija en el estudio de mercado, cuantificándose conforme a las previsiones del Ministerio de Economía y Hacienda, y el coeficiente de actualización resulta de las resoluciones antedichas de la Dirección General de Tributos de la Conselleria d’Economia”.

“A este valor actualizado se le aplican los coeficientes por antigüedad, tipología y estado de conservación, que resultan directamente de la aplicación de la norma 13 del RD 1020/1993 de 25 de junio (RCL 1993, 2238 y 2641)”.

“Fijados los anteriores valores de suelo y construcción, a la suma se le aplican los coeficientes correctores de suelo y construcción, si proceden, y el coeficiente de gastos y beneficios de promoción. En cuanto a los primeros, igualmente en el anexo de coeficientes correctores del propio dictamen, existe un apartado relativo a los factores de corrección de suelo y construcción, entre los que se incluyen diversas causas de depreciación funcional o inadecuación, el hecho de ser vivienda o local interior, la existencia de cargas singulares,

la concurrencia de elementos extrínsecos como futuros viales, arrendamiento forzoso o depreciación o apreciación económica, los cuales están fielmente extraídos de la norma 14 del RD 1020/1993. Sobre el coeficiente K_p se fija en el estudio en 1,4 con carácter general y el 1,15 para residencial e industrial, siendo su génesis igualmente de inspiración en la normativa catastral”.

Cuarto. La persona destinataria de la liquidación litigiosa supo que la comprobación de valores hubo atendido a la descripción del inmueble recogida en la “ficha catastral” (superficie, tipología de la construcción, categoría constructiva, antigüedad, existencia de reformas o rehabilitaciones o el estado de conservación de la finca a valorar), no a otras posibles descripciones. Supo también que el valor del suelo y el valor de la construcción, aplicados por la Administración Tributaria Valenciana, estuvieron en función de la ubicación del inmueble y se calcularon unitariamente: que ambos valores se apoyaron en determinados estudios de mercado elaborados por dicha Administración y que a su vez tuvieron en cuenta otros del Ministerio de Economía, de modo tal que a los valores de suelo y de construcción les fueron aplicados unos coeficientes de “actualización” basados -también- en apreciaciones de dicha Administración Valenciana. Supo la persona destinataria de la liquidación que el “valor actualizado” del inmueble se multiplicó por los “coeficientes por antigüedad, tipología y estado de conservación” (RD 1020/1993 (RCL 1993, 2238 y 2641)) y que el resultado se multiplicó a su vez por “el coeficiente de gastos y beneficios de promoción” (coeficiente K_p , “siendo su génesis igualmente de inspiración en la normativa catastral”).

En el expediente administrativo, además, obran planos, fichas y remisión a la página web de la Administración Tributaria a fin de consultar los estudios de mercado.

No puede negársele a la Generalitat Valenciana su esfuerzo para explicar los criterios en los que apoyó su valoración de la base imponible y superar con ello los defectos que nuestra STSJCV 1/2008 detectó en su anterior método de comprobación de valores. Estos esfuerzos -en este punto de la motivación de la decisión- no han sido baldíos. No estamos ante una explicación apodíctica ni ante un voluntarismo administrativo, al contrario, a la persona destinataria de la liquidación tributaria se le ha servido como fundamento de ésta “una argumentación expresada, suficiente, racional y de contenido jurídico”, situando a dicha persona en las condiciones adecuadas para poder cuestionar la liquidación en los sucesivos recursos. Este órgano judicial, por lo demás, también está en condiciones de controlar dicha argumentación.

En las circunstancias descritas, mal puede sostenerse que la liquidación tributaria impugnada carece de motivación. De ahí que rechazemos las quejas que la parte recurrente sostiene al respecto.

Quinto. Es momento de resolver la segunda cuestión litigiosa, relativa a si el método empleado por la Administración Tributaria en su comprobación de valores es ajustado hasta el punto de que permita desechar, con arreglo a Derecho, la propuesta que sobre la base tributaria contenía la declaración del sujeto pasivo. Pero antes de entrar en la cuestión, dejaremos anotados determinados datos que pueden arrojar luz para resolverla convenientemente.

Con arreglo al criterio de nuestra STSJCV 1/2008, la motivación de la comprobación de valores en estos casos tiene que ser “específica e individualizada” y de ello se hizo eco el TEAR en el acuerdo impugnado. Según el TEAR, el método de comprobación de valores al que la Administración Tributaria Valenciana se acogió, de entre el elenco del art. 57.1 LGT (RCL 2003, 2945), es el del “dictamen de peritos” (letra e). Quiere decirse con esto que la Administración Tributaria Valenciana no habría aplicado el método de comprobación de la letra b): “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”.

Nótese por otro lado que ni la regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TR aprobado por RD-Leg. 1/1993 de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849)) ni la del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987 de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636)) contemplan una gestión administrativa colectiva en la determinación de las bases tributarias a aplicar. Justo lo contrario de lo que ocurre con el sistema actualmente consagrado en el Texto de la Ley de Haciendas Locales (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) (TR aprobado por RD-Leg. 2/2004 de 5 de marzo (RCL 2004, 602 y 670)) para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: en uno y otro impuesto, la base viene determinada por el valor catastral del inmueble cuantificado por la colectiva Ponencia de valores cuya elaboración se encomienda a una organización administrativa ad hoc.

En otro orden de cosas, la Administración Tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados en las autoliquidaciones del sujeto pasivo; no hay una presunción de certeza sobre lo declarado

por el sujeto pasivo y así lo ha recordado la STS de 12-2-2004 en contra de lo propugnado por ciertas voces. Si bien -como razonan las SSTs de 18-6-2009 o 7-10-2010- “la Administración no puede eliminar sin más los datos declarados, debiendo realizar los actos de comprobación o investigación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones”. En efecto, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar los extremos de hecho que doten de legitimidad su liquidación tributaria y que puedan considerarse suficientes para contradecir la declaración del obligado tributario.

Sexto. Dicho lo anterior y centrándonos ya en el caso enjuiciado, lo que la Administración Tributaria Autonómica Valenciana y TEAR denominan dictamen de peritos, en el que se justifica la comprobación de valores, tiene como premisas los datos descriptivos del inmueble consignados en la “ficha catastral” y relativos a superficie, estado, antigüedad, etc., datos que no fueron contrastados in situ por los sedicentes peritos. La Administración Tributaria Valenciana, con esto, se fía a la descripción catastral. Esta descripción, aunque vincule al sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (si es que la consintió después de notificada), y aunque la persona interesada tenga que combatirla cuando pretenda su modificación (art. 3.3 Ley del Catastro), no tiene por qué coincidir necesariamente con la realidad, pudiendo ser legítimamente desmentida al presentar la declaración o autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues sus leyes reguladoras no imponen que la descripción catastral sea punto de partida preceptivo en el cálculo de la base imponible. En este momento, es importante resaltar que la Administración Tributaria aplica, sobre la descripción de la “ficha catastral”, todos los demás parámetros de cálculo para su comprobación (valores de suelo, de la construcción, coeficientes, etc.).

Por otro lado, los estudios de la Dirección General de Tributos Valenciana sobre los valores del suelo y los de la construcción, si bien pudieran tenerse como un punto de partida, meramente indicativo, dentro de una adecuada comprobación, los mismos no dejan de atender criterios generales, siendo en realidad que cada uno de los inmuebles incluidos en las zonas, calles o parajes acotados no tienen que equipararse necesariamente a estos efectos.

Cabe decir que, en la gestión del impuesto que nos ocupa, la Administración Tributaria Autonómica remedia la ponencia de valores catastral, pues lo hace desde su propia descripción y valoración generalizada y previa de todos los inmuebles del territorio, lo cual desnaturaliza la gestión individualizada contemplada en la ley reguladora del impuesto, de modo que la noticia que recibe a través de la declaración tributaria tan sólo ofrece relevancia si la base declarada es inferior a los mínimos sentados por los estudios administrativos.

Este sistema genérico y previo de valoración no está amparado por la ley del impuesto y no puede asimilarse al “dictamen de peritos” del art. 57.1 letra e) de la LGT (RCL 2003, 2945); más bien, tal sistema vendría a encajar en la figura de la letra b) del dicho precepto legal, “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”.

Así pues, y recapitulando, hemos de asumir la queja de la parte recurrente según la cual la valoración de la Administración no se cerciora del estado real del inmueble y aplica parámetros no convenientemente individualizados.

Con esto acogemos la pretensión anulatoria de la liquidación litigiosa.

Séptimo. Resta examinar la pretensión de declaración de situación jurídica individualizada consistente en “que se establezca la imposibilidad de que la Administración pueda volver a repetir el acto administrativo de la comprobación de valores”. Esta declaración judicial solicitada por la parte recurrente supondría, en efecto, el reconocimiento de un derecho a favor de dicha parte.

Sin embargo, no procede el “reconocimiento y restablecimiento” (art. 71.1 LJCA (RCL 1998, 1741)) de dicha situación jurídica individualizada porque la liquidación tributaria que anulamos no la vulnera, siendo que la posible vulneración de la situación jurídica no está conectada a la liquidación anulada, sino a otra liquidación eventual y futura.

De ahí que no abordemos y dejemos imprejuizado el fondo de dicha pretensión de reconocimiento de situación jurídica individualizada.

El rechazo de esta pretensión explica que la estimación del presente recurso contencioso-administrativo tenga que considerarse parcial, en los términos que se explicitarán en la parte dispositiva de la sentencia.

Octavo. De conformidad con lo establecido en el art. 139.1 LJCA (RCL 1998, 1741) (en su redacción resultante de la Ley 37/2011 de 10 de octubre (RCL 2011, 1846)), puesto que las pretensiones de la parte actora tan sólo se han acogido parcialmente, cada parte contendiente abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por tercios.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

FALLAMOS

- 1º Estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Marí Luz contra la resolución impugnada del TEAR, al no ser dicha resolución conforme a Derecho, y la anulamos.
- 2º Igualmente anulamos la liquidación tributaria de que aquella resolución trae causa.
- 3º Rechazamos la pretensión de declaración de situación jurídica individualizada.

NOVEDADES NORMATIVAS: PRECIOS MEDIOS

Orden HAP/2367/2013, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, que se ha considerado como idóneo para la comprobación de valores de los medios privados de transporte, aprobándose para cada ejercicio una Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en la que se han recogido los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también los de las embarcaciones de recreo.

En aplicación de lo anterior, la Orden de 30 de enero de 1987 aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación, tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el entonces Impuesto General sobre las Sucesiones. Dichos precios medios de venta han venido siendo actualizados para los diferentes años por sucesivas Órdenes del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. La última actualización realizada se ha llevado a efecto por la Orden HAP/2724/2012, de 12 de diciembre, en la que se establecía, como se hace en esta Orden, que los precios medios de venta pudieran utilizarse como medios de comprobación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el mismo sentido, la Orden de 4 de julio de 2001, por la que se aprueba el modelo de declaración-liquidación que debe utilizarse en las transmisiones de determinados medios de transportes usados sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que para la práctica de la liquidación se podrán tomar en cuenta los precios medios de venta establecidos anualmente en Orden Ministerial.

Para la elaboración de las tablas de modelos y precios se han utilizado las publicaciones de las asociaciones de fabricantes y vendedores de medios de transporte, así como las indicaciones y características técnicas sobre nuevos vehículos aportadas por los propios fabricantes.

Esta Orden mantiene la tabla de porcentajes de depreciación contenida en el anexo IV de la Orden de 15 de diciembre de 1998, por considerar que sigue siendo adecuada a la realidad del mercado del automóvil y a la depreciación que sufren los vehículos.

Se incluyen bajo un mismo encabezamiento los datos técnicos correspondientes a los vehículos, con la potencia expresada en kilovatios (KW), y se incorpora, para los vehículos comercializados desde enero de 2008, el nivel de emisiones de CO₂, expresada en gramos por kilómetro (gr/km). Como en años anteriores, se mantiene también como dato identificativo de los modelos, la potencia de los motores en caballos de vapor (CV), por ser datos de carácter comercial y general que sirven para identificar algunos de los modelos de automóviles. Asimismo, se conserva, como otro elemento para diferenciar algunos modelos de automóviles, cuya denominación se mantiene a lo largo del tiempo, el periodo de su comercialización, dado que algunos vehículos, aun siendo diferentes, mantienen su misma denominación comercial durante un gran número de años. A su vez, los precios medios de los diversos tipos de motocicletas se siguen diferenciando en función del tamaño de su motor, expresado mediante los centímetros cúbicos del mismo, elevando las cuantías de las de mayor cilindrada, dado que mantienen a lo largo del tiempo un mayor valor de mercado.

Como el año anterior, en lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para adecuar dicha valoración a los criterios de la Unión Europea, se mantiene la fórmula que elimina del valor de mercado, a efectos de dicho impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

Por todo lo anterior procede actualizar para el año 2014 los precios medios de venta y los porcentajes aplicables a los mismos. En su virtud, dispongo:

Artículo 1. *Tablas de precios medios aplicables.*

Las tablas que figuran en los anexos I, II, III, y IV de la Orden HAP/2724/2012, de 12 de diciembre, quedan sustituidas a todos los efectos por las que se recogen en los anexos I, II, III y IV de esta Orden.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación de los precios medios de venta.*

Los precios medios de venta, que se aprueban por esta disposición, serán utilizables como medios de comprobación a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Artículo 3. *Determinación del valor de los vehículos de turismo, todo terrenos y motocicletas.*

Para la determinación del valor de los vehículos de turismo, todo terrenos y motocicletas ya matriculados se aplicarán sobre los precios medios, que figuran en el anexo I de esta Orden, los porcentajes que correspondan, según los años de utilización y, en su caso, actividad del vehículo, establecidos en la tabla e instrucciones que se recogen en el anexo IV de esta Orden.

Artículo 4. *Determinación del valor de las embarcaciones de recreo y motores marinos.*

La fijación del valor de las embarcaciones de recreo y motores marinos se efectuará valorando separadamente el buque sin motor y la motorización, para lo cual se tomarán los valores consignados en los anexos II y III de esta Orden, aplicándoseles los porcentajes de la tabla incluida en el anexo III de esta Orden, según los años de utilización, y sumando posteriormente los valores actualizados para obtener el valor total de la embarcación.

Artículo 5. *Regla especial para la determinación del valor a los efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se aplicarán las siguientes reglas:

Primera. A los precios medios que figuran en los anexos I, II y III de esta Orden se le aplicarán los porcentajes que corresponda, según los años de utilización y, en su caso, actividad del vehículo, establecidos en la tabla e instrucciones que se recogen en el anexo IV de esta Orden.

Segunda. Cuando se trate de medios de transporte que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero y que sean objeto de primera matriculación definitiva en España teniendo la condición de usados, del valor de mercado calculado teniendo en cuenta lo señalado en la regla primera anterior, se minorará, en la medida en que estuviera incluido en el mismo, el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos. Para ello se podrá utilizar la siguiente fórmula:

$$BI = \frac{VM}{1 + (\text{tipo}_{IVA} + \text{tipo}_{IEDMT} + \text{tipos}_{OTROS})}$$

Dónde:

BI: Base imponible de medios de transporte usados en el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte.

VM: Valor de mercado determinado por tablas de precios medios tras la aplicación de los porcentajes del anexo IV.

tipoIVA: Tipo impositivo, en tanto por uno, del Impuesto sobre el Valor Añadido que habría sido exigible en el momento de la primera matriculación y en el ámbito territorial en que ahora se vaya a matricular en España ese medio de transporte.

tipoIEDMT: Tipo impositivo, en tanto por uno, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que habría sido exigible en el momento de la primera matriculación y en el ámbito territorial en que ahora se vaya a matricular en España ese medio de transporte.

tiposOTROS: Resultado de sumar los tipos impositivos, en tanto por uno, de cualesquiera otros impuestos indirectos que hayan gravado la adquisición del medio de transporte, y que estén incluidos en el valor de mercado.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

Esta orden entrará en vigor el día 1 de enero del año 2014.

Para consultar el texto íntegro pinchar en el siguiente enlace: <http://www.boe.es>