

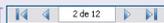
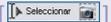
▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: DOCTRINA RECIENTE

- **Renuncia tácita a la exención: Requisitos mínimos**
 - Sentencia de 23 de diciembre de 2009 2
 - Sentencia de 27 de enero de 2010 6
- **Sujeción a IVA. Venta efectuada en Subasta Judicial**
 - Sentencia de 18 de noviembre de 2009 9

▶▶ CONSULTAS OL

- Caducidad del procedimiento de comprobación de valores 12
- El representante fiscal de los no residentes en el ITPAJD 13
- Extinción de una fundación y distribución de sus bienes entre los parientes de los fundadores 16
- Vencimiento en sábado del plazo reglamentario de ingreso de la autoliquidación del ITPAJD 17
- La prueba en el ámbito tributario: Discrepancia entre la descripción de una finca que figura como solar en la escritura pública y en el Registro y como edificación en el Catastro Inmobiliario 19

BREVE GUÍA DE USO

Para navegar a través de este documento puede pulsar sobre los títulos del sumario y dirigirse así a los artículos publicados. También puede usar los controles de Acrobat []. Mediante la lupa [] puede aumentar o disminuir la visualización. Si desea encajar la vista seleccione el párrafo deseado mediante la herramienta de selección [].

RENUNCIA TÁCITA A LA EXENCIÓN: REQUISITOS MÍNIMOS

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 23 DE DICIEMBRE DE 2009

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto por AL-CAMPO S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, que a su vez desestimó el recurso de alzada deducido frente a la del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, recaída en reclamación sobre liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

El Tribunal de instancia parte del hecho siguiente: La actora, por medio de escritura pública Notarial otorgada el 7 de agosto de 1995, adquirió por compraventa a la Sociedad Rodrigo y Asociados S.A. una participación indivisa del 85% de una finca consistente en terreno en el término de Miralbueno (Zaragoza), partida de Valdefierro, con una extensión superficial de 70.657,11 m², en el que existían en su día diversas naves -al tiempo de la venta derribadas-, que constituían la factoría industrial denominada Hispano Carrocera S.A. y ello por el precio de 914.000.000 de pesetas y 146.240.000 de pesetas en concepto de IVA.

En la sentencia, después de considerar que el impuesto está sujeto al IVA por imperativo del artículo 4.Dos.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, al ser la vendedora una sociedad mercantil, el Tribunal “a quo” pasó a examinar a continuación si está o no exenta de dicho impuesto, y al respecto, después de recoger lo establecido en el artículo 20.1.20º de LIVA, llega a la conclusión de que concurre la exención al IVA prevista en dicho precepto, con base en los siguientes fundamentos:

“En el presente caso, es cierto que, como señala la parte recurrente, los terrenos en cuestión pertenecieron a la empresa Hispano Carrocera y en el mismo se ubicaban determinadas edificaciones, derruidas al tiempo de la transmisión, sin embargo, ello no atribuye al terreno la condición de edificable, ni solar en la fecha de adquisición por parte de la actora, debiendo negarse la asimilación que entre los conceptos de suelo urbano y solar se pretende; debiendo tenerse en cuenta que si bien el terreno tenía la condición de urbano, se llevó a cabo una reforma urbanística anterior a la transmisión que nos ocupa, siendo el Proyecto de Compensación en ejecución de la misma de marzo de 1996 y concediéndose, tras la aprobación del proyecto de urbanización por acuerdo de 26 de julio de 1996, la autorización de inicio de las obras de urbanización en octubre de ese mismo año, posteriores ambos, por tanto, a la transmisión, no concurriendo en consecuencia el requisito objetivo de tratarse de solar, en los términos de dicho precepto, para no ser apreciada la exención del IVA, o dicho de otro modo, para estar sujeta la operación necesariamente al IVA; y tampoco cabe estimar aplicable la excepción a la exención, dado que quien transmitió no consta fuese la promotora de la urbanización ni que llevase a cabo actuación alguna en tal sentido antes de transmitir, por lo que ha de concluirse que concurre la sujeción y exención al IVA.”

A continuación entró a examinar si se ha operado la renuncia tácita a la exención prevista en el artículo 20.Dos LIVA, lo que rechazó con base en el siguiente fundamento:

“Sin embargo, dicha tesis no puede ser aceptada, siguiendo con ello la doctrina mantenida en las sentencias antes referidas; puesto que ninguna referencia se hizo a que la entrega que se afirmaba efectuada por la adquirente a la Sociedad transmitente en concepto del IVA respondiese a la renuncia a la exención por dicho impuesto, ni ella puede entenderse efectuada tácitamente cuando la supuesta entrega en concepto de IVA se efectuó por el convencimiento de ambas partes relativo a que la operación estaba sujeta al IVA y no al ITP, convencimiento que la adquirente-demandante ha sostenido aquí, al igual que en la vía previa administrativa, como primero y principal motivo de impugnación y porque, en definitiva, ninguna prueba se ha realizado ni aquí ni en la vía previa sobre el ingreso en el Tesoro de la suma de 146.240.000 de pesetas que, supuestamente, se entregaron en concepto de IVA...”

Por último, con referencia a si la Inspección debió concederle la posibilidad de materializar la renuncia a la exención el Tribunal de instancia expresó que:

“Por último, idéntica suerte desestimatoria ha de seguir la alegación relativa a que la Inspección debió concederle la posibilidad de materializar la renuncia a la exención, por carecer la misma de todo apoyo legal, así como de la pretensión subsidiaria, no sólo porque no se ha probado el ingreso al Tesoro de la cantidad que se dijo entregada en concepto de IVA, sino en atención al derecho que, en su caso, le corresponde a la devolución por el vendedor de los ingresos indebidos por IVA, conforme a lo prevenido en el artículo 33.3 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por todo lo cual, procede la desestimación íntegra del recurso”.

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes, casación que ha sido admitida por auto de esta Sala de 6 de octubre de 2005, cuyos argumentos se reproducen aquí para rechazar la causa de inadmisión que por la parte recurrida se invoca en su escrito de oposición al recurso.

SEGUNDO.- Admitida sin discusión que la transmisión de los terrenos está sujeta al IVA, la primera cuestión a resolver es la de si está o no exenta de dicho impuesto, ya que si se estimase que está exenta, esta operación estaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto de 1993, que expresa que están sujetas a dicho impuesto “las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido”.

La exención la señala el artículo 20.1.20 LIVA para “Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. A estos efectos se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa”. Se añade a continuación: “La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables: a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas”.

Al margen de cual sea la “ratio legis” de la exención, lo cierto es que su ámbito está definido en el mencionado precepto, y para que no opere la misma es preciso que los terrenos tengan la condición de edificables, en el sentido que en él se le da. Pues bien, en el presente caso, la cuestión ha sido valorada por la sentencia de instancia con base en la situación urbanística que ofrecía el terreno en el momento de la transmisión y de acuerdo con la documentación obrante en el expediente y en los autos.

Las conclusiones hechas en la sentencia deben ser aceptadas por esta Sala, pues sin duda la simple calificación del terreno como urbano no le atribuye la condición de edificable, por carecer de naturaleza de solar; esto es, con arreglo a la Ley del Suelo, superficie de suelo urbano apta para la edificación que reúnan los siguientes requisitos: que estén urbanizadas con arreglo a las normas mínimas establecidas en cada caso por el Plan, o en su defecto, tengan pavimentada la calzada y encintado de aceras, y que tengan señaladas alineaciones y rasantes.

La parte recurrente no ha demostrado que los terrenos estuvieran dotados con estas infraestructura, por lo que la valoración dada por la sentencia de instancia a la condición de los terrenos en función de las fechas de aprobación del Proyecto de compensación, no pueden ser corregidas en casación, máxime cuando el recurrente no interpone ningún motivo de casación destinado a quebrar esa valoración, alegando como infringido preceptos que regulan la prueba, ni ha pedido integración de los hechos, conforme al artículo 87.3 de la Ley Jurisdiccional.

Tampoco se ha demostrado que el anterior titular fuera el promotor de la urbanización a los efectos de aplicar lo dispuesto en la letra a) del apartado 20 del artículo 20.1, por lo que son reproducibles en este aspecto las mismas consideraciones anteriormente dichas.

Por otra parte, el hecho de que en el terreno hubiere habido con anterioridad una fábrica, no significa que en el nuevo proyecto de compensación lo único que se había hecho era un cambio de uso, pues cabe que en la anterior situación la construcción estuviere fuera de ordenación o fuere ilegal, o que hubiere un cambio de clasificación del suelo que pasa de rústico o no urbanizable a urbano, lo que no significa que se esté en curso de urbanización, sino que ha cambiado la naturaleza de los terrenos. Basta una lectura de la escritura de 7 de agosto de 1995, que figura en el expediente al folio 60 y siguientes para comprender que el terreno carecía al menos de las mínimas infraestructuras que permitieran hablar de urbanización. Así en el exponendo I (folio 9 vto.), al referirse a la escritura de que trae causa la adquisición por el transmitente se dice:

“Compromiso de urbanizar y ceder de forma voluntaria y libre de cargas la porción de terrenos destinados a vía colectora de la Carretera de Madrid, propiedad de la Sociedad compareciente, sita en la Carretera de Madrid, Km. 315, de Zaragoza, siempre y cuando efectivamente se lleve a cabo la ejecución del planeamiento dimanante de la modificación del Plan General para el ámbito del área de intervención U-57-II, con las compensaciones que procedan en virtud de la vigente normativa urbanística a cargo del ente que resulte encargado de la efectiva ejecución.

Así mismo el compromiso de compensar con cargo a la Unidad de Actuación que se constituya, a los otros propietarios afectos por la vía colectora, a fin de su obtención y urbanización, en el supuesto de que voluntariamente opten por esta solución, y así lo plasmen en la escritura de adhesión a la Junta de compensación que se constituya, siempre y cuando los restantes propietarios asuman a su vez los deberes impuestos por la vigente normativa urbanística en lo tocante a la justa distribución de beneficios y cargas”.

Esto pone de manifiesto que apenas un año antes el terreno no estaba urbanizado, pues los adquirentes se comprometían a urbanizarlo en el futuro, y nada se ha demostrado que esta situación fáctica haya cambiado en la fecha en que se celebró la nueva compraventa el 7 de agosto de 1995, y antes al contrario, parece deducirse que la situación de “sin urbanizar” continuaba, según se desprende del “otorgamiento” segundo de la escritura, en el que se manifiesta que “la entidad adquirente conoce la realidad física del inmueble transmitido... así como su encuadre en lo que corresponde a su situación respecto a las prescripciones del Plan General de Ordenación Urbana de Zaragoza”, que deben ser las mismas que las de un año antes, es decir, las referidas en el “otorgamiento” primero, cuyos linderos ponen de manifiesto, la absoluta independencia de la finca respecto de cualquier forma de urbanización, al encontrarse limitada con carretera, con un canal o “brazal” que la separa de otra finca, y con otras fincas.

En último término, no se ha producido infracción del derecho comunitario europeo, pues el artículo 13.B.h) de la Sexta Directiva deja en manos de los Estados miembros fijar las condiciones para que opere la exención en el supuesto de entrega de bienes inmuebles no edificados, y si bien es cierto que las excepciones a los supuestos de la exención que prevé la Sexta Directiva no deben interpretarse en forma restrictiva, como señala la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 28 de marzo de 1996, en el caso presente lo que se hace es todo lo contrario, cual es evitar que se reduzca el ámbito de la exención, para excluir de ella terrenos no edificables que según el precepto deben estar exentos, lo que elude formular la cuestión al TJCE propuesta por la recurrente.

TERCERO.- Partiendo, por tanto, de que la transmisión está exenta del IVA, procede seguidamente examinar si se ha producido la renuncia a dicha exención, según se defiende por la parte recurrente en su tercer y cuarto motivo de casación, con base en el artículo 20.2 LIVA, que indica que “Las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones”.

A los requisitos establecidos en dicho precepto hay que añadir los señalados en el artículo 8º.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que son: a) comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes, b) practicarse la renuncia por cada operación realizada, y c) justificar con una declaración suscrita por el adquirente que tiene la condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

La jurisprudencia de esta Sala, aclarando un criterio excesivamente formalista de la jurisprudencia anterior ha señalado en sus sentencias de 14 de marzo de 2006 y 30 de septiembre de 2009:

«Estas exigencias formales han de ser apreciadas en la perspectiva de la finalidad de la norma, debiendo recordarse que, según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, en su apartado 4.6, la

posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones produzca por las exenciones, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación.

La opción de renuncia debe ser ejercitada por el transmitente, ya que él es el sujeto pasivo del Impuesto, pero como la posibilidad de optar está subordinada al cumplimiento de determinados requisitos que dependen del adquirente, sólo podrá aplicarse la misma si éste está interesado en ella, estableciéndose, por ello, como requisito previo al ejercicio de la renuncia por parte del sujeto pasivo transmitente, la tenencia por éste de una declaración, suscrita por el adquirente, en la que se haga constar su condición de sujeto pasivo del impuesto, así como su afirmación de tener derecho a la deducción total del impuesto a soportar con ocasión de la adquisición inmobiliaria objeto de la renuncia.

[...] La obligación del transmitente de comunicar la renuncia a la exención al adquirente, no a la Oficina gestora del tributo, todo ello con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, en cuanto comporta por un lado la sujeción al Impuesto, y por otro la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al ser aplicable el apartado 5 del art. 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara de inmediato su declaración por el Impuesto de Transmisiones.

La necesidad de notificación «fehaciente» no implica necesariamente intervención del Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien. Normalmente se suele incluir en la propia escritura pública de transmisión, habiendo entendido la Dirección General de Tributos, en resolución de 10 de mayo de 1996, contestando a una consulta, que se considera “renuncia comunicada fehacientemente” la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el Impuesto al que se somete la operación, mediante una manifestación que igualmente haga fe frente a terceros (la Hacienda Pública en este caso).

Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta al IVA.

En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término “renuncia” sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse bien mediante la utilización del término “renuncia” en la escritura a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción a favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen.”»

En el presente caso, de acuerdo con la jurisprudencia expresada se ha cumplido el primer requisito, pues no hay duda que se trata de una operación realizada entre dos empresarios, que son sujetos pasivos del IVA, actuando ALCAMPO S.A. en el ejercicio de sus actividades empresariales.

La renuncia a la exención y la comunicación previa o simultánea a la entrega de los bienes debe entenderse realizada tácitamente en virtud de la misma escritura de 7 de agosto de 1995, en el que ambos contratantes celebran la compraventa objeto de la liquidación, ya que en ella se explícita tanto en el “otorgamiento” segundo como en el séptimo que la cantidad de ciento cuarenta y seis millones doscientas cuarenta mil pesetas, lo es en concepto de IVA, y que del cheque nominativo a nombre de la vendedora, contra la Societe Generale Sucursal de España nº 1235636-3 por la indicada cantidad se une fotocopia a la escritura matriz, como así efectivamente consta en el documento que figura al folio 71 del expediente. Debe rechazarse el razonamiento hecho en la sentencia de que no hay prueba de que el ingreso de dicha cantidad se haya efectuado al Tesoro, pues esto sería tanto como establecer un requisito más para el supuesto de renuncia a la exención que no

está establecido legalmente, siendo esta una cuestión que se extralimita del concreto contenido de la misma, y trata de introducir un nuevo elemento que pertenece al ámbito de la inspección de tributos, que es la que tiene que determinar no sólo en este caso, sino en todas las operaciones de IVA, si el importe repercutido al adquirente ha sido ingresado como deuda tributaria por el transmitente como sujeto pasivo del impuesto.

Cuestión última que debe ser resuelta es la relativa a si debe también entenderse cumplido el último requisito establecido por el propio artículo 20.Dos, y artículo 8º.1 del RIVA de “justificar con una declaración suscrita por el adquirente que tiene la condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”. La propia parte, en su escrito de interposición del recurso, ya inicia su exposición expresando las dudas que ofrece el cumplimiento, y trata de excusar la falta de justificación considerando que no es un requisito de cumplimiento, que no está sometido a las circunstancias de anterioridad o simultaneidad a la entrega, pudiendo, por tanto, realizarse en un momento posterior, sin sometimiento a una fórmula concreta; y termina señalando que el “otorga” séptimo de la escritura no deja duda sobre la intención de las dos partes de renunciar a cualquier exención.

Por muchos esfuerzos que se realicen, lo cierto es que ni existe tal justificación, ni puede inducirse de la escritura, por muy detenidamente que se lea el referido “otorga”. En realidad, el mencionado requisito no es meramente formal, ni siquiera intrascendente, pues trata de comprometer que los bienes se encontrarán en el tráfico empresarial, que en el futuro van a ser objeto de nueva transmisión sujeta al IVA, y que se dan los presupuestos positivos y negativos para la deducción previstos en el artículo 94 y 95 LIVA.

Debe, en consecuencia, desestimarse este motivo, sin que tampoco sea acogible el aducido en último lugar, articulado sobre la base de una infracción de las normas que rigen la interpretación en materia tributaria, pues tanto en relación con el concepto de edificabilidad, como respecto a la renunciabilidad de la exención, los razonamientos que han quedado hechos por esta Sala, responden no sólo al sentido literal de la norma sino a su espíritu y finalidad, de acuerdo con los criterios admitidos en Derecho, y, como expresa el artículo 23 de la Ley General Tributaria, teniendo en cuenta su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

CUARTO.- La aplicación de la doctrina expuesta comporta la desestimación del Recurso de Casación que decidimos, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional, se limita su importe a 2.100 euros.

FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación nº 1332/2004, interpuesto por la Entidad ALCAMPO, S.A., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en fecha 12 de diciembre de 2003, recaída en el recurso nº 901/2000 con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE ENERO DE 2010

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso de Casación Ordinario, interpuesto por la Procuradora D^a. Rosario Sánchez Rodríguez, actuando en nombre y representación de la mercantil Isern Beverly Hills, S.A., la sentencia de 26 de diciembre de 2003, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Zaragoza, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, por la que se desestimó el Recurso Contencioso-Administrativo número 903/00 (LA LEY 13568/2004) de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución de la Sala Segunda del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de octubre de 2000 por la que se desestima el Recurso de Alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de

Aragón de 22 de julio de 1999, recaída en la reclamación número 50/2615/98, sobre liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Como se ha dicho, la sentencia de instancia desestimó el recurso, y no conforme con ella la entidad demandante interpone el Recurso de Casación que decidimos.

SEGUNDO.- La cuestión esencial planteada es la de decidir qué impuesto grava la adquisición por la actora, por medio de escritura pública notarial otorgada el 29 de diciembre de 1995, por compraventa a la Compañía Zenor Overseas B.V. Sucursal en España de una participación indivisa del 85% de un campo sito en terreno en el término de Miralbueno, de esta ciudad, partida de Valdefierro de dos hectáreas, dos áreas, cincuenta y siete centiáreas y noventa y siete centímetros cuadrados, equivalente a veinte mil doscientos cincuenta y siete metros con noventa y siete decímetros cuadrados por el precio de 945.200.744 pesetas y 151.232.119 de pesetas en concepto de IVA.

La actora estima que la citada transmisión está sujeta al IVA. Por el contrario, las resoluciones impugnadas y la sentencia recurrida entienden que procede la liquidación por el I.T.P.

Para resolver el problema planteado deviene en cuestión básica dilucidar la naturaleza de los terrenos transmitidos a los efectos de entender si los mismos eran o no “edificables”.

La sentencia de instancia para dar respuesta a esta cuestión pone de relieve los datos obrantes en el expediente que son los siguientes: “... la parte actora pone de manifiesto que en el informe urbanístico emitido por el Ayuntamiento en fecha 24 de diciembre de 1996 son clasificados como suelo urbano, sin que nada se diga sobre la calificación que dichos terrenos tenían con anterioridad -en el mismo se señala que «son terrenos situados en el Área de Referencia 57 del Plan General Municipal de Ordenación. Clasificados de suelo urbano y calificados de Zona A-6. Sobre este terreno se actuó con una modificación de Plan General en expte. nº 3.007.752/91. Obtuvo aprobación definitiva con fecha 21 de junio de 1994 y publicado en el BOE el 3 de octubre de 1994. (...) Se adjuntan fotocopias de Plano de Usos y del cuadro numérico de aprovechamientos del Texto Refundido del Plan Especial del Área U-57-11, expte. nº 3.174.882/93 que obtuvo aprobación definitiva el 25 de mayo de 1995 (BOE 5-2- 96). El proyecto de Compensación obtuvo aprobación definitiva el 7 de marzo de 1996). (...) El proyecto de urbanización correspondiente a los terrenos del Área de Intervención U-57-11, fue tramitado por este Servicio en expte. nº 3.004.860/96 y obtuvo aprobación definitiva mediante acuerdo plenario de fecha 26 de julio de 1996. En el expte. 3.162.502/96 se tramita el comienzo de las obras de urbanización y según informe del Servicio de Nuevas Infraestructuras, se concedió autorización para el comienzo de las obras de urbanización con fecha 8 de octubre de 1996.»-. En base a ello concluye que dichos terrenos fueron solares con anterioridad a la adquisición, eran solares cuando se adquieren y tendrán una nueva configuración en cuanto solares una vez ultimado el proyecto aprobado de modificación de la zona y que, por tanto, son terrenos edificables sujetos a IVA y no exentos.”.

A la vista del citado dato la Sala razona del siguiente modo: “La siguiente cuestión a dilucidar, supuesta la exención del IVA declarada en el anterior fundamento de derecho, es si respecto de la misma se ha operado la correspondiente renuncia alegada por la recurrente.

El artículo 20. Dos de la Ley reguladora del IVA dispone al efecto que «las exenciones podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente».

Por su parte, el artículo 8 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece: «la renuncia a las exenciones reguladas en los números 20º, 21º y 22º del apartado Uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente el adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.-

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles».

La parte actora aduce que, siendo ambas partes sujetos pasivos del IVA, en la Escritura Pública de compraventa, por mor de la repercusión de dicho impuesto que se hizo constar en la misma, se habría producido la renuncia tácita a la exención, con cumplimiento de los aludidos requisitos.

Sin embargo, dicha tesis no puede ser aceptada, siguiendo con ello la doctrina mantenida en las sentencias antes referidas; puesto que ninguna referencia se hizo a que la entrega que se afirmaba efectuada por el adquirente a la Sociedad transmitente en concepto de IVA respondiese a la renuncia a la exención por dicho impuesto, ni ella puede entenderse efectuada tácitamente cuando la supuesta entrega en concepto de IVA se efectuó por el convencimiento de ambas partes relativo a que la operación estaba sujeta al IVA y no al

ITP, convencimiento que la adquirente-demandante ha sostenido aquí, al igual que en la vía previa administrativa, como primero y principal motivo de impugnación y porque, en definitiva, ninguna prueba se ha realizado ni aquí ni en la vía previa sobre el ingreso en el Tesoro de la suma de 151.232.119 de pesetas que, supuestamente, se entregaron en concepto de IVA.

Señala la parte en su demanda que a mayor abundamiento aporta un documento privado por el que las partes declaran la intención de renunciar a la exención, el cual ha de tener la eficacia de la propia declaración reglamentaria, sin embargo, resulta evidente que el documento presentado, datado en la misma fecha en la que se otorga la compraventa, carece de eficacia frente a terceros al no darse los requisitos previstos a tal fin en el art. 1227 del Código Civil, por lo que no puede atribuírsele la eficacia que pretende.”.

Compartimos la esencia del razonamiento de la sentencia de instancia cuando afirma: “debiendo negarse la asimilación que entre los conceptos de suelo urbano y solar se pretende”, y, que, en definitiva, es la base argumental de la actora. Es indudable que la condición de suelo urbano es requisito previo para la existencia de solar, pero la conversión del suelo urbano en solar exige el cumplimiento por el titular de una serie de obligaciones (cesiones y costear la urbanización) cuyo cumplimiento no constaba en la fecha de la transmisión.

De todo ello, se infiere que no se produce la infracción del artículo 20.1.20 de la Ley 37/92 por la elemental consideración de que los terrenos transmitidos al no ser edificables les era aplicable la exención prevista en el artículo 20.1.20 de la Ley 37/92.

Excluida la edificabilidad de los terrenos es claro que no se produce la infracción del artículo 13 B) h) en relación el artículo 4.3 b) de la Directiva 77/388, pues éste precepto habilita a los Estados miembros para definir que son terrenos edificables, y tal definición se infiere de nuestro derecho urbanístico en los términos que hemos expresado más arriba, y que excluye la edificabilidad de los terrenos clasificados como suelo urbano cuando no se han producido las cesiones legales que la legislación urbanística impone, y no se ha hecho frente a los costes de urbanización exigibles.

No se trata, pues, de una interpretación restrictiva de una excepción a la exención del IVA en una entrega de bienes sino del resultado de la aplicación de la normativa urbanística a la legislación sobre el IVA, y a la que ésta se remite.

TERCERO.- El segundo de los problemas debatidos es el de que partiendo de la concurrencia de la exención del IVA sobre la transmisión controvertida es preciso dilucidar si se ha producido una renuncia a dicha exención.

Tal cuestión es un problema interpretativo que la sentencia de instancia resuelve en los siguientes términos: “... ninguna referencia se hizo a que la entrega que se afirmaba efectuada por la adquirente a la Sociedad transmitente en concepto de IVA respondiese a la renuncia a la exención por dicho impuesto, ni ella puede entenderse efectuada tácitamente cuando la supuesta entrega en concepto de IVA se efectuó por el convencimiento de ambas partes relativo a que la operación estaba sujeta al IVA y no al ITP, convencimiento que la adquirente-demandante ha sostenido aquí, al igual que en la vía previa administrativa, como primero y principal motivo de impugnación y porque, en definitiva, ninguna prueba se ha realizado ni aquí ni en la vía previa sobre el ingreso en el Tesoro de la suma de 151.232.119 de pesetas que, supuestamente, se entregaron en concepto de IVA.”.

En nuestra opinión el argumento básico de la sentencia es irreprochable. Las peticiones procesales subsidiarias requieren que sean compatibles entre sí, pues si no lo son se excluyen recíprocamente. Ello es así hasta el punto que el Suplico de la demanda de modo explícito solicita: “... declarar la sujeción y no exención al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión a la que se refiere la liquidación recurrida, y en consecuencia, anular la liquidación girada por el Impuesto sobre Transmisiones Onerosas.”.

El planteamiento que hace la actora excluye que se pueda haber producido la renuncia tácita de la exención pues mal puede renunciar a ella quien afirma, considera y sostiene que tal exención no le resulta aplicable.

Además, la especificación que la escritura hace del precio de la transmisión, de un lado, y de la cantidad recibida en concepto de IVA, por otro, no permite inferir que se está en presencia de un negocio en que se declara la voluntad de renunciar -aunque sea de modo tácito- a una exención del IVA, pues una cosa es el pago del impuesto (que es lo que en este caso se hace por entender sujeta al IVA la transmisión) y otra, bien distinta, renunciar a una exención (que es lo que se dice haber hecho) por mucho que los efectos económicos que se derivan de ambas opciones sean los mismos. La declaración de voluntad de sujeción a un impuesto es distinta de aquella otra que además de dicha sujeción afirma la concurrencia de una exención en el impuesto al que se entiende sujeto el acto gravado, y, además, renuncia a ella.

CUARTO.- Tampoco se produce la infracción del artículo 23 de la L.G.T respecto a la no sujeción al IVA de la transmisión controvertida, porque lo que se ha hecho ha sido aplicar los criterios legales establecidos para la exigencia de dicho impuesto (concretamente el concepto de edificabilidad de los terrenos). En lo

referente a la exención porque la tesis central de la parte excluye que dicha renuncia se produjera y porque no hay rastros, ni desde la perspectiva tácita de que la renuncia, como negocio jurídico haya tenido lugar.

Por último, es evidente que la sentencia de esta Sala de 5 de julio de 2005 no es aplicable al caso analizado porque los hechos que están en el origen del pleito son distintos, como también lo son las posiciones de las partes, y las inferencias que la Sala realiza en aquél asunto y en éste.

QUINTO.- De todo lo razonado se infiere la necesidad de desestimar el Recurso de Casación que decidimos con expresa imposición de las costas a la entidad recurrente, que no podrán exceder de 3.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Casación Ordinario formulado por la Procuradora D^a. Rosario Sánchez Rodríguez, actuando en nombre y representación de la mercantil Isern Beverly Hills, S.A. , contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Zaragoza, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 26 de diciembre de 2003 , recaída en el Recurso Contencioso-Administrativo al principio reseñado, con expresa, por obligada, imposición de costas a la parte recurrente, que no podrán exceder de 3.000 euros.

TRIBUNAL SUPREMO: SUJECION A IVA. VENTA EFECTUADA EN SUBASTA JUDICIAL

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE NOVIEMBRE DE 2009

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en virtud de la cual se estimó el recurso interpuesto por la Junta de Andalucía contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía -Sala de Málaga-, estimatoria de la pretensión formulada por el Banco Árabe Español S.A. en relación a la liquidación girada por la Administración Tributaria en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por la adjudicación en subasta judicial de unas fincas.

El Tribunal de instancia basó su fallo en los siguientes fundamentos:

“El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía -Sala de Málaga-, atendió la reclamación en su día formulada por Banco Árabe Español, S.A., considerando que con independencia de la clase de transmisión -subasta judicial-, la misma trae causa de un promotor -Cerro Espartal, S.A.-, que ha llevado a cabo la transmisión de unos apartamentos, una vez terminada su edificación y antes de su utilización ininterrumpida por el propietario o por los titulares, que señala el artículo 8.1.22º, de la Ley del IVA de 1985 , que resulta aplicable en el plazo de dos años, por lo que se concluye en la sujeción de la operación a IVA y no a TPO.

La sentencia invocada por la Junta de Andalucía -Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 1994 - literalmente expresa: “La primera cuestión que podría plantearse se refiere a que, en el IVA, lo gravado es la entrega de bienes hecha por un empresario y, en la subasta judicial, la entrega de los bienes subastados la hace el Juzgado (art. 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), sin perjuicio de que el título se otorgue por el deudor o, en su defecto, por el Juez. Pero, en cualquier caso, aunque se entendiera hecha por aquel deudor, a título oneroso y con carácter ocasional, habría de ser en el desarrollo de su actividad empresarial, condición que no puede atribuirse a la venta en pública subasta de bienes del propio empresario consecuencia de las deudas, garantizadas con hipoteca, que haya asumido”.

Así pues la Sala, trasladando la doctrina expuesta al caso de litis, que parte de un supuesto fáctico similar -adquisición de inmuebles en subasta judicial tras ejecución hipotecaria a un empresario-, ha de concluir en la estimación del recurso, en el sentido que a continuación se dirá”.

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes.

SEGUNDO.- La cuestión litigiosa, que se centra en determinar si la venta efectuada mediante subasta judicial de bienes de una entidad empresarial, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya ha sido resuelta en la sentencia de esta Sala de 3 de julio de 2007, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, favorable a la tesis del ahora recurrente en el sentido de considerarla sujeta a IVA. Se razonó en aquella sentencia lo siguientes:

“Como dato básico para la resolución de esta cuestión interesa subrayar que la sentencia de esta Sala de 20 de Noviembre de 2000 afirmó en los apartados b) y c) de su Fundamento Jurídico Segundo lo siguiente: “... b.- La Comunidad Autónoma recurrente entiende que, en la adjudicación inmobiliaria derivada de una subasta judicial, es el órgano judicial quien realiza la transmisión (como acto integrado de título -la aprobación del remate- y modo -la adjudicación al rematante del inmueble subastado-), y no el ejecutado, por lo que no existe la «entrega de venta efectuada por empresario», premisa básica de la aplicación del IVA.

Pero, a pesar de la corrección del criterio apuntado sobre la naturaleza jurídica del proceso de ejecución, debe discreparse de la conclusión, pues, en una transmisión de derechos reales, como la propiedad, la condición de transmitente y adquirente no resulta afectada por el modo en que se efectúe la transmisión, ya que, sea la misma voluntaria o forzosa (caso de la subasta judicial), el transmitente es el titular del derecho real que se cede, abstracción hecha de quien sea el órgano que formalice o documente dicha transmisión. En realidad, el Juez se limita a encauzar la venta, impuesta forzosamente al propietario-deudor, pero no lo suplanta si no es, exclusivamente, en el plano instrumental, ya que, en el plano de los derechos reales, la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente-adjudicatario, sin que tal propiedad haya pasado de aquél al Juez y de éste al adjudicatario; y es que el Juez, en la suplantación que hace del deudor, se limita a dictar el auto de adjudicación (en lugar de la escritura de venta que en su caso debería realizar el propio deudor -según los antiguos artículos 1514 y 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, LEC, ahora reformados por la Ley 10/1992, que los ha adecuados al sistema imperante en el artículo 131 de la Ley Hipotecaria, LH, en el que el auto judicial aprobatorio de la adjudicación es, por sí solo, el título y el modo transmisivo-).

c.- Según el artículo 4 de la Ley 37/1992 del IVA, «están sujetas al IVA las entregas de bienes ... realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional ...», y lo especialmente dudoso, en el caso de autos, es si puede entenderse que la venta forzosa o adjudicación derivada de una subasta judicial, celebrada en un proceso de ejecución de deudas, puede conceptuarse como entrega en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Sin desconocer que la sentencia de esta Sección y Sala de 10 de marzo de 1994 declara que, en tal caso, no puede hablarse de una entrega en desarrollo de la actividad empresarial, no es menos cierto que no se ha hallado otra sentencia que se pronuncie en los mismos términos y, por tanto, falta el requisito de la reiteración propio de la jurisprudencia.”

[...] Llegados a este estado de cosas es preciso señalar que pese a que la sentencia de esta Sala de 10 de Enero de 1994 sostiene que “la venta en pública subasta de bienes del propio empresario consecuencia de las deudas garantizadas con hipoteca no puede atribuirse a la actividad empresarial”, lo cierto es que no consta que la deuda originaria lo fuera en el ejercicio de la actividad empresarial del deudor.

También ha de señalarse que el apartado d) del fundamento segundo de la sentencia de 20 de Noviembre de 2000 sostiene: “... d.- Además, si se interpretara que la intermediación judicial priva a la entrega de su condición de transmisión en el ejercicio de la actividad empresarial, quedaría vacío de contenido el artículo 8.Dos.3 de la Ley 37/1992 (que conceptúa como entrega de bienes sujeta al IVA la transmisión en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa) y cabría preguntarse en qué supuestos se aplicaría entonces tal precepto, pues en dichos casos de transmisiones por resoluciones judiciales nunca habría acto propio de actividad empresarial (quedando inaplicable el artículo).

Debe reputarse, por tanto, que la actividad empresarial de un promotor inmobiliario está integrada tanto por la típica venta voluntaria de pisos para obtener la rentabilidad propia de tal negocio, como por la venta forzosa derivada de la necesidad de atender las deudas generadas en dicha actividad (pues la misma implica no sólo la obtención de ingresos sino también la obligación de pagar las deudas, soportando, en su caso, cuando no se pueda atenderlas voluntariamente, la ejecución forzosa del patrimonio -de modo que venta voluntaria y venta forzosa no son sino las dos caras de la misma actividad empresarial-).”

[...] Ha de concluirse, por tanto, que la sentencia de esta Sala de 10 de Enero de 1994, no presta suficiente cobertura fáctica a la pretensión del recurrente; que la doctrina no ha sido reiterada; y, que en la sentencia de 20

de Noviembre de 2000 , *después de tomar en consideración la sentencia de 10 de Enero de 1994 , y sin que la solución del pleito lo requiriera, se dan razones suficientes, que compartimos y asumimos, para mantener la tesis contraria a la sostenida por la entidad recurrente. Todo ello nos lleva, por tanto, a la desestimación del recurso”.*»

Con base en la anterior sentencia, que, aunque aplica los preceptos de la Ley 37/92 , éstos no difieren, en lo que aquí interesa, de los contenidos en la Ley 30/1985 (artículos 3.1.2 y 3 , y 6.2.3º), procede estimar el recurso de casación, sin que sea necesario entrar a examinar el segundo de los motivos, ya que se formulan con el carácter de subsidiario, para el caso de desestimación del primero. Consecuencia lógica es, además, la desestimación del recurso contencioso-administrativo, al ser válido el acto del TEAR impugnado, que concluye con la sujeción de la operación al IVA y no a TPO.

TERCERO.- En consecuencia, procede estimar el recurso contencioso-administrativo, anular la resolución recurrida por contraria a Derecho, anulado también la liquidación impugnada, sin que se aprecien circunstancias especiales para una imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en el recurso de casación.

FALLAMOS

Que declaramos haber lugar y, por lo tanto, ESTIMAMOS el presente recurso de casación nº 2073/2003, interpuesto por la Entidad BANCO ÁRABE ESPAÑOL, S.A., contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, en fecha 30 de octubre de 2003, y debemos ESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº 583/1998, declarando la nulidad por su disconformidad a Derecho del acto impugnado; sin expresa condena en las costas de esta casación, debiendo cada parte satisfacer las suyas en cuanto a las de la instancia.

CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES

(ARTS. 7.2 y 104.5 LGT; ART. 42 LEY 30/1992)

RESUMEN

Se puede considerar como período de suspensión del plazo máximo de resolución de un procedimiento de comprobación de valores la solicitud de informes que sean preceptivos y determinantes del contenido de la resolución a órgano de la misma o distinta Administración, por el tiempo que medie entre la petición, que deberá comunicarse a los interesados, y la recepción del informe, que igualmente deberá ser comunicada a los mismos sin que este plazo de suspensión pueda exceder en ningún caso de tres meses.

En el supuesto planteado por la Oficina consultante entre la solicitud de informe, efectuada el 6 de noviembre de 2006, y su recepción, el 30 de enero de 2007, han transcurrido menos de tres meses por lo que, en principio, si desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento y la fecha de notificación de la resolución ha transcurrido como máximo 6 meses, sin tener en cuenta el período comprendido desde el 6 de noviembre de 2006 hasta el 30 de enero de 2007, no habrá caducado el citado procedimiento.

En caso contrario habrá caducado, procediendo la aplicación de lo señalado en el artículo 104.5 de la Ley 58/2003. Exposición de motivos

CONSULTA PLANTEADA

Esta oficina inició un procedimiento de comprobación de valores en 2006 en el marco del cual el sujeto pasivo presentó alegaciones que se enviaron a otro órgano administrativo para informe el día 6 de noviembre de 2006 habiéndose recibido el 30 de enero de 2007.

¿Debemos entender caducado dicho procedimiento administrativo?

RESPUESTA

Si el procedimiento administrativo al que se refiere la Oficina consultante se inició en el 2006 se regirá por la normativa vigente en ese momento.

Por ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debemos acudir a las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común al no venir regulado por la normativa tributaria.

De este modo, el artículo 42 de la Ley 30/1992, de RJAP y PAC, dispone lo siguiente, en relación con la obligación de resolver:

“5. El transcurso del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución se podrá suspender en los siguientes casos:

- a. Cuando deba requerirse a cualquier interesado para la subsanación de deficiencias y la aportación de documentos y otros elementos de juicio necesarios, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y su efectivo cumplimiento por el destinatario, o, en su defecto, el transcurso del plazo concedido, todo ello sin perjuicio de lo previsto en el artículo 71 de la presente Ley.*

- b. Cuando deba obtenerse un pronunciamiento previo y preceptivo de un órgano de las Comunidades Europeas, por el tiempo que medie entre la petición, que habrá de comunicarse a los interesados, y la notificación del pronunciamiento a la Administración instructora, que también deberá serles comunicada.
- c. Cuando deban solicitarse informes que sean preceptivos y determinantes del contenido de la resolución a órgano de la misma o distinta Administración, por el tiempo que medie entre la petición, que deberá comunicarse a los interesados, y la recepción del informe, que igualmente deberá ser comunicada a los mismos. Este plazo de suspensión no podrá exceder en ningún caso de tres meses.
- d. Cuando deban realizarse pruebas técnicas o análisis contradictorios o dirimientes propuestos por los interesados, durante el tiempo necesario para la incorporación de los resultados al expediente.
- e. Cuando se inicien negociaciones con vistas a la conclusión de un pacto o convenio en los términos previstos en el artículo 88 de esta Ley, desde la declaración formal al respecto y hasta la conclusión sin efecto, en su caso, de las referidas negociaciones que se constatará mediante declaración formulada por la Administración o los interesados”.

De acuerdo con lo previsto en el precepto anterior, se puede considerar como período de suspensión del plazo máximo de resolución la solicitud de informes que sean preceptivos y determinantes del contenido de la resolución a órgano de la misma o distinta Administración, por el tiempo que medie entre la petición, que deberá comunicarse a los interesados, y la recepción del informe, que igualmente deberá ser comunicada a los mismos sin que este plazo de suspensión pueda exceder en ningún caso de tres meses.

En el supuesto planteado por la Oficina consultante entre la solicitud de informe (6-11-2006) y la recepción de informe (30-1-2007) han transcurrido menos de tres meses por lo que, en principio si desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento y la fecha de notificación de la resolución ha transcurrido como máximo 6 meses, sin tener en cuenta el período comprendido desde el 6-11-2006 hasta 30-1-2007, no habrá caducado el citado procedimiento.

En caso contrario habrá caducado, procediendo la aplicación de lo señalado en el artículo 104.5 de la Ley 58/2003:

“5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta Ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario”.

EL REPRESENTANTE FISCAL DE LOS NO RESIDENTES EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

(ART. 56.5 TRLITPAJD; ART. 10.1 TRLIRNR; ART. 47 LGT)

RESUMEN

Con carácter general resulta necesario, para que exista obligación del no residente que adquiere un inmueble de designar un representante o para que la Administración tributaria le imponga esta obligación, que la persona, física o jurídica, no residente, realice en España alguna actividad económica.

En los supuestos en los que sea necesaria la designación de un representante, debe designarse y ponerse en conocimiento esta circunstancia de la Administración tributaria en el

plazo de dos meses desde la adquisición del inmueble. No cabe, por tanto, exigir la notificación del otorgamiento de la representación con carácter previo a la extensión de la nota acreditativa del pago del Impuesto, pues no es compatible con lo dispuesto expresamente en el artículo 56.5 del TRLITPAJD ni resulta exigido por los artículos que disciplinan la admisión de documentos y el cierre registral.

PREGUNTA FORMULADA

1. ¿Existe obligación de acreditar la designación de un representante fiscal realizada por los contribuyentes no residentes, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados?
2. En el caso de que exista obligación de designar y acreditar el nombramiento del representante fiscal del contribuyente no residente, ¿en qué momento se ha de exigir la acreditación de dicha designación: como paso previo a la presentación de la autoliquidación con la que se inicia el procedimiento tributario, según lo establecido en el artículo 98 de la Ley General Tributaria, o por el contrario, una vez iniciado el procedimiento tributario mediante la presentación de la autoliquidación?

RESPUESTA

NORMATIVA QUE REGULA LA REPRESENTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES EN EL ITPAJD.

El artículo 56.5 del TRLITPAJD, redactado por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dispone que:

“En las transmisiones de inmuebles, los contribuyentes no residentes en España tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por este impuesto, en el domicilio de su representante, que deben designar según lo previsto en el artículo 9 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias. Dicho nombramiento deberá ser comunicado a la Administración Tributaria competente en el plazo de dos meses desde la fecha de adquisición del inmueble.

“Cuando no se hubiese designado representante o se hubiese incumplido la obligación de comunicar dicha designación, se considerará como domicilio fiscal del contribuyente no residente el inmueble objeto de la transmisión.”

La remisión normativa anterior debe entenderse actualmente efectuada al artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que en su apartado primero dispone que:

“Los contribuyentes por este Impuesto estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refieren los artículos 24.2 y 38 de esta Ley o cuando, debido a la cuantía o características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente, así lo requiera la Administración tributaria.

Esta obligación será, asimismo, exigible a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

El contribuyente, o su representante, estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha de éste.

La designación se comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que hayan de presentar la declaración por este Impuesto. A la comunicación acompañará la expresa aceptación del representante.”

En el mismo sentido, el artículo 47 de la LGT establece que:

“A los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a

través de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria.

Dicha designación deberá comunicarse a la Administración tributaria en los términos que la normativa del tributo señale.”

SUPUESTOS EN LOS QUE EXISTE OBLIGACIÓN DE DESIGNAR UN REPRESENTANTE POR LOS NO RESIDENTES, A EFECTOS DEL ITPAJD

En atención a lo expuesto anteriormente, existe obligación de designar por los no residentes, que adquieran un inmueble situado en territorio español, un representante y ponerlo en conocimiento de la Administración a los efectos del ITPAJD, en los siguientes supuestos:

- Cuando operen en España por mediación de establecimiento permanente.
- Cuando realicen prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente.
- Cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero realice una actividad económica en territorio español, y toda o parte de ésta se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar.
- Cuando, debido a la cuantía o características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente, así lo requiera la Administración tributaria.
- Cuando se trate de personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

La conclusión que extraemos de lo anteriormente expuesto, es que resulta necesario (excepto en el último supuesto) que la persona, física o jurídica, no residente, realice en España alguna actividad económica, razón que justifica la obligación de designar un representante en España.

Por ello, la mayoría de los contribuyentes extranjeros que realizan adquisiciones de inmuebles en España no resultan obligados a la designación de dicho representante, pues no realizan en España ninguna actividad económica.

PLAZO EN EL QUE DEBE DESIGNARSE EL REPRESENTANTE Y PONERSE EN CONOCIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN

En los supuestos en los que sea necesaria la designación de un representante, debe designarse y ponerse esta circunstancia en conocimiento de la Administración tributaria en el plazo de dos meses desde la adquisición del inmueble. No cabe, por tanto, exigir la notificación del otorgamiento de la representación con carácter previo a la extensión de la nota acreditativa del pago del Impuesto, pues no es compatible con lo dispuesto expresamente en el artículo 56.5 del TRLITPAJD ni resulta exigido por los artículos que disciplinan la admisión de documentos y el cierre registral.

CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LA DESIGNACIÓN O DE LA FALTA DE COMUNICACIÓN DE LA MISMA A LA ADMINISTRACIÓN, EN LOS CONTRIBUYENTES QUE ESTUVIESEN OBLIGADOS A ELLO

Cuando se incumpla la obligación de designar un representante, la Administración considerará domicilio del interesado el propio inmueble adquirido devuelto por desconocido, con la consecuencia de que bastará un intento de notificación para acudir a la notificación por comparecencia.

EXIGENCIA DE LA DESIGNACIÓN DEL REPRESENTANTE REALIZADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Cabe plantearse si puede la Administración tributaria autonómica exigir la designación de un representante en los supuestos en los que no se prevé dicha obligación por la normativa de no residentes, en atención a la amplitud con la que el artículo 47 de la LGT se pronuncia en el inciso final de su primer párrafo –al establecer que “*cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria*”, podrá exigírsele la designación de un representante-.

- Entendemos que, exigir en cualquier caso la designación de un representante del no residente que adquiere un inmueble en España, a solicitud de la Administración, no resulta viable, por cuanto: La Administración requiere la existencia de una causa objetiva –las características de la operación o actividad

realizada o por la cuantía de la renta obtenida- para establecer la obligación de designar representante, que viene referida a la realización de alguna actividad habitual en España.

- La exigencia efectuada por la Administración no resultaría efectiva, pues, en todo caso, requiere su notificación al interesado, cuya práctica tendría los mismos inconvenientes que la posterior notificación de una eventual liquidación complementaria. Además, nada impide, que una vez designado el representante, posteriormente éste renuncie o le sea revocada la representación.

EXTINCIÓN DE UNA FUNDACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE SUS BIENES ENTRE LOS PARIENTES DE LOS FUNDADORES. (ARTS. 47.3 y 54.4 DEL RISD)

RESUMEN

Los parientes de los fundadores que reciben determinados bienes, como herederos fideicomisarios, deberán satisfacer el impuesto en el momento en que les sean entregados los bienes de la herencia con motivo de la liquidación de la entidad, produciéndose en ese momento el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concepto Sucesiones.

PREGUNTA FORMULADA

Los hechos son los siguientes:

1. Constitución de una fundación y nombramiento de herederos: Fallecen a finales del siglo XIX dos esposos sin descendientes, ordenando en sendos testamentos que al fallecimiento del último de ellos se crease una fundación, para los pobres enfermos, a la que se destinarían todos sus bienes. Así mismo dispusieron que en el caso de disolverse la fundación se venderían en pública subasta todas las fincas y su producto se distribuiría por terceras partes de la siguiente forma: una a los descendientes de los hermanos del esposo, otra a los descendientes de los hermanos de la esposa, y la última a los pobres.
2. Disolución de la fundación y apertura de la fase de liquidación: Dicha fundación estuvo en funcionamiento hasta fechas recientes, cuando se resolvió declarar procedente la extinción de la fundación por imposibilidad de seguir cumpliendo el fin, instándose el procedimiento judicial de “adjudicación de bienes a que estén llamadas varias personas sin designación de nombres” (art.1101 L.E.C.) para la declaración del derecho a la herencia de los descendientes de los hermanos de los causantes.
3. Determinación de herederos: Actualmente se ha declarado la firmeza de la sentencia que declara con derecho a los bienes de la extinguida fundación a una serie de personas, descendientes de los hermanos de los testadores.

El plazo a tener en cuenta como determinante de la obligación de presentar la declaración del Impuesto y, en su caso, del comienzo del plazo de prescripción, ¿sería el de la liquidación de la fundación o el de la disolución por no poder seguir cumpliendo el fin?

RESPUESTA

La institución descrita en la consulta constituye una sustitución fideicomisaria sujeta a condición. En particular se trata de un fideicomiso de residuo sujeto a la condición de que la fundación [primer instituido] se extinga.

Sobre este particular, el art. 54.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante RISD), aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, dispone lo siguiente:

“Si el fiduciario o persona encargada por el testador de transmitir la herencia pudiera disfrutar en todo o en parte, temporal o vitaliciamente, o tuviera la facultad de disponer de los productos o rentas de los bienes hasta su

entrega al heredero fideicomisario, pagará el impuesto en concepto de usufructuario con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante. En este caso, el fideicomisario satisfará también al entrar en posesión de los bienes el impuesto correspondiente, no computándose en su favor lo pagado por el fiduciario”

Por su parte, el art. 47.3 del RISD dispone que:

“ Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.”

En consecuencia, los herederos fideicomisarios deberán satisfacer el Impuesto en el momento en que les sean entregados los bienes de la herencia con motivo de la liquidación de la entidad, produciéndose en ese momento el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concepto Sucesiones.

VENCIMIENTO EN SÁBADO DEL PLAZO REGLAMENTARIO DE INGRESO DE LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ARTS. 11.2 y 19.3 DEL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACIÓN)

RESUMEN

Cuando caiga en sábado el día de vencimiento del plazo de pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en cualquiera de sus modalidades, dicho vencimiento queda trasladado automáticamente al primer día hábil posterior.

PREGUNTA FORMULADA

Cuando el último día para ingresar la deuda tributaria mediante autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, coincide con un sábado, ¿debe entenderse trasladado dicho plazo al primer día hábil siguiente o procedería la exigencia de los recargos previstos en el artículo 27 de la LGT en caso de ingreso fuera del plazo señalado?

RESPUESTA

La Dirección General de Tributos ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la forma de cómputo del plazo de presentación a los efectos del ITPAJD. Así establece, en la Consulta de 24/02/2000, lo siguiente:

“En relación a la cuestión planteada hay que señalar que el artículo 102.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone lo siguiente:

“El plazo para la presentación de las declaraciones-liquidaciones, junto con el documento o la declaración escrita sustitutiva del documento, será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato”.

Por otra parte, el artículo 107 del citado Reglamento dispone:

“1. El sujeto pasivo, dentro del plazo establecido en el artículo 102.1 anterior, practicará la autoliquidación, ingresando su importe, bien en las cuentas restringidas abiertas en las entidades de depósito que presten el servicio de caja en las Delegaciones o Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, bien en las Cajas de las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del impuesto.

2. Ingresado el importe de las autoliquidaciones, los sujetos pasivos deberán presentar en la oficina gestora el original y copia simple del documento en que conste o se relacione el acto o contrato que origine el tributo, con un ejemplar de cada autoliquidación practicada.

3. La oficina devolverá al presentador el documento original, con nota estampada en el mismo acreditativa del ingreso efectuado y de la presentación de la copia.

(...)

4. En los supuestos en los que de la autoliquidación no resulte cuota tributaria a ingresar, su presentación, junto con los documentos, se realizará directamente en la oficina competente, que sellará la autoliquidación (...).

En relación al cómputo de los plazos, el artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común señala en su apartado 1 que “siempre que por Ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos”.

El apartado 3 del citado artículo 48 establece que “cuando el último día del plazo sea inhábil se entenderán prorrogado al primer día hábil siguiente”.

En lo que se refiere al ingreso de las deudas tributarias, el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, en sus artículos 78.2 y 80.3, señala que los ingresos se realizarán de lunes a viernes excepto los días no laborables y que los vencimientos que coinciden con un sábado, quedan trasladados al primer día hábil siguiente.

En consecuencia, y dado que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se gestiona por el procedimiento de autoliquidación, cabe señalar que el plazo de 30 días señalado en el artículo 102 del Real Decreto 828/1995, ya citado, se computará por días hábiles, excluyendo a estos efectos sólo los domingos y festivos, y en el caso en que el último día del plazo para presentar la declaración-liquidación y los documentos correspondientes y realizar el ingreso coincidiera con un sábado se trasladaría el mismo al primer día hábil siguiente.”

En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos en la Resolución vinculante de 27/06/2005, al disponer que:

“En cuanto a los plazos de pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el apartado 3 del artículo 56 del Texto Refundido del impuesto dispone que “El pago de los impuestos regulados en esta Ley queda sometido al régimen general sobre plazos de ingreso establecido para las deudas tributarias”. El régimen general sobre plazos de ingreso de deudas tributarias se encuentra en el Reglamento General de Recaudación, cuyo artículo 20 determina en su apartado 3 que “Las deudas tributarias que deban pagarse mediante declaración-liquidación, o autoliquidación, deberán satisfacerse en los plazos o fechas que señalan las normas reguladoras de cada tributo”, es decir, que la norma general se remite a la específica del impuesto. Además, en cuanto a los plazos cuyo vencimiento caiga en sábado, los artículos 76, apartado 2, y 80, apartado 3, de dicho Reglamento, que regulan, los ingresos efectuados a través de las entidades de depósito que prestan el servicio de caja y a través de entidades colaboradoras, respectivamente, establecen lo siguiente:

Artículo 76.2: “Los ingresos se realizarán de lunes a viernes, excepto los días no laborables para la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Los vencimientos que coincidan con un sábado quedan trasladados al primer día hábil siguiente”.

Artículo 80.3: “Las Entidades colaboradoras admitirán dichos ingresos todos los días que sean laborables para las mismas durante las horas de Caja, abonándolos seguidamente en la cuenta restringida. Los vencimientos que coincidan con un sábado se considerarán trasladados al primer día hábil siguiente”.

De acuerdo con estos preceptos, cuando caiga en sábado el día de vencimiento del plazo de pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en cualquiera de sus modalidades, dicho vencimiento queda trasladado automáticamente al primer día hábil posterior.”

Actualmente, tras la entrada en vigor del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, estaremos, en el mismo sentido, a los siguientes artículos:

- Art. 11.2 del RGR, que dispone que: “Si el vencimiento de cualquier plazo coincide con un sábado o un día inhábil, quedará trasladado al primer día hábil siguiente”.
- Art. 19.3 del RGR, que establece, respecto del procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras en la recaudación, que: “3. Las entidades colaboradoras admitirán dichos ingresos todos los días que sean laborables para estas durante las horas de caja, abonándolos seguidamente en la correspondiente cuenta restringida”.

LA PRUEBA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: DISCREPANCIA ENTRE LA DESCRIPCIÓN DE UNA FINCA QUE FIGURA COMO SOLAR EN LA ESCRITURA PÚBLICA Y EN EL REGISTRO Y COMO EDIFICACIÓN EN EL CATASTRO INMOBILIARIO (ARTS. 358, 359 DEL CC; ART. 3 LEY DEL CATASTRO INMOBILIARIO y ART. 105 LGT)

RESUMEN

La discrepancia entre Registro y Catastro se trata de una cuestión de prueba relativa al objeto transmitido, en donde la Administración se ha apoyado en la presunta veracidad de los datos catastrales, que quizás debería acompañar de más pruebas como, por ejemplo, la visita al inmueble para comprobar lo que efectivamente se ha transmitido, pues la carga de la prueba en este caso es de la Administración, por lo que podría no ser suficiente la valoración realizada desde las oficinas.

En definitiva, la Oficina liquidadora puede, aportando las pruebas que considere oportunas, presumir que con el solar ha sido objeto de transmisión la edificación construida sobre él.

No obstante, en el marco del procedimiento administrativo de aplicación de los tributos que inicie la Oficina a los efectos de comprobar el citado valor, durante el trámite de audiencia y a la vista de la propuesta de liquidación, el contribuyente podrá manifestar su conformidad o no con la liquidación propuesta aportando también los elementos de prueba que considere más convenientes para la mejor defensa de sus derechos.

Finalmente, la Oficina, una vez examinadas las alegaciones del contribuyente decidirá dictar o no la correspondiente liquidación.

CONSULTA PLANTEADA

Mediante escritura pública de compraventa se transmite una finca que tanto en el título de la escritura como en el registro es un solar. Al mandarse a tasar a los Tasadores de los Servicios de Valoración de la Comunidad Autónoma, contestan con los valores de una vivienda que hay construida sobre dicho solar, argumentando que en el catastro consta así ¿Sería correcto girar liquidación por el valor comprobado de la vivienda?

RESPUESTA

El artículo 358 del Código Civil regula el derecho de accesión respecto a los bienes inmuebles en los siguientes términos:

“Lo edificado, plantado o sembrado en predios ajenos, y las mejoras o reparaciones hechas en ellos, pertenecen al dueño de los mismos con sujeción a lo que se dispone en los artículos siguientes”.

Y, a continuación, el 359 que:

“Todas las obras, siembras y plantaciones se presumen hechas por el propietario y a su costa, mientras no se pruebe lo contrario”.

De la regulación expuesta procede concluir que la accesión es un modo de adquirir por el que el dueño de una cosa pasa a serlo de lo que se junta a ella y que produce como efecto la atribución de la propiedad del todo resultante de la unidad indisoluble.

En consecuencia, existe una presunción legal de que las obras se entienden hechas por el propietario y a su costa.

Por otro lado, el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, dispone, en su artículo 3, lo siguiente:

“La descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase

de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor catastral y el titular catastral.

A los solos efectos catastrales, salvo prueba en contrario, y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos. Asimismo, resulta fundamental lo previsto en el artículo 105 de la LGT que establece lo siguiente:

“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

De acuerdo con la normativa expuesta, la consulta planteada por la Oficina se trata de una cuestión de prueba relativa al objeto transmitido, en donde la Administración se ha apoyado en la presunta veracidad de los datos catastrales, que quizás debería acompañar de más pruebas en este caso, como, por ejemplo, la visita al inmueble para comprobar lo que efectivamente se ha transmitido, pues la carga de la prueba en este caso es de la Administración, por lo que podría no ser suficiente la valoración realizada desde las oficinas.

En definitiva, la Oficina consultante puede, amparándose en la normativa expuesta y aportando las pruebas que considere oportunas presumir que con el solar ha sido objeto de transmisión la edificación construida sobre él.

No obstante, en el marco del procedimiento administrativo de aplicación de los tributos que inicie la Oficina a los efectos de comprobar el citado valor, durante el trámite de audiencia y a la vista de la propuesta de liquidación el contribuyente podrá manifestar su conformidad o no con la liquidación propuesta aportando también los elementos de prueba que considere más convenientes para la mejor defensa de sus derechos.

Finalmente, la Oficina, una vez examinadas las alegaciones del contribuyente decidirá dictar o no la liquidación.