

**INDICE GENERAL**

**2**

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS**

**3**

**TRIBUTOS MUNICIPALES**

**22**



**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****3****TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

- PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS ..... 4
- RÉGIMEN DE NOTIFICACIONES ..... 6

**CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 9
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 14

**TRIBUTOS MUNICIPALES****22****NOVEDADES NORMATIVAS**

- LEY 13/2015 DE 24 DE JUNIO DE LA LEY HIPOTECARIA APROBADA POR DECRETO DE 8 DE FEBRERO DE 1946 Y DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE CATASTRO INMOBILIARIO, APROBADO POR REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2004, DE 5 DE MARZO ..... 23

**TEMAS FISCALES**

- LA IMPOSIBILIDAD DE IMPUGNACIÓN INDIRECTA DE LAS PONENCIAS DE VALORES A LA LUZ DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 11 DE JULIO DE 2011.  
*Luis Javier Ruiz González. Vocal TEAR de Madrid para tributos cedidos por las CCAA y Tributos Locales* ..... 30

**RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS**

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ..... 38

## Tributos Oficinas Liquidadoras

### • TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

#### - PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS

» Resolución de 11 de junio de 2015 .....	4
---	---

#### - RÉGIMEN DE NOTIFICACIONES

» Resolución de 2 de junio de 2015 .....	6
--	---

### • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

» Resolución de la compraventa por impago del precio aplazado .....	9
» Ampliación de capital mediante aportación no dineraria .....	9
» Aportación de bienes con deudas .....	9
» Otorgamiento de una escritura de novación de un préstamo con garantía hipotecaria .....	9
» Rectificación del plazo de vencimiento de un crédito con garantía hipotecaria .....	10
» Disolución de comunidad de gananciales y hereditaria .....	10
» Modificación de la propiedad horizontal .....	10
» Adquisición de un inmueble dedicada a la explotación de un hotel y un contrato de explotación del mismo .....	11
» Cesión por un ayuntamiento del aprovechamiento cinegético, de maderas, corcho, colmenas y setas en montes de utilidad pública .....	11
» Concesión administrativa, explotación y cesión .....	12
» Adquisición de una vivienda nueva a una inmobiliaria que forma parte de una entidad de crédito .....	12
» Entrega de terrenos .....	12
» Permuta por un ayuntamiento de unas fincas rústicas para la construcción de un vial .....	13

#### - IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

» Aplicabilidad de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) LISD a un grupo familiar titular del capital de entidad mercantil que desarrolla actividades agrícolas .....	14
» Deslinde ISD-IRPF: Prestación de un plan de pensiones como consecuencia del fallecimiento de su cónyuge .....	14
» Extinción del usufructo vitalicio y posible prescripción de la consolidación de dominio en los nudos propietarios .....	14
» Adquisición "mortis causa" de una participación indivisa en una oficina de farmacia que se quiere enajenar por precio inferior en un 22% al valor real por el que se declaró en el ISD .....	15
» Renuncia al usufructo aceptado .....	15
» Deslinde IRPF-ISD: Prestación por supervivencia a percibir por el hijo .....	16
» Extinción del proindiviso existente entre los herederos .....	16
» Rectificación de la escritura pública de partición de la herencia .....	17
» Herederos residentes en Canarias de causante no residente .....	17
» Valoración de unas participaciones en una entidad mercantil a efectos de su donación a los hijos .....	17
» Donación de participaciones sociales .....	17
» Liberación del consultante como deudor solidario, no hipotecante .....	19
» Donación a los hijos de la nuda propiedad de participaciones en entidad mercantil .....	19
» Donación a los hijos de participaciones en entidad mercantil y venta de las participaciones entre los donatarios antes del transcurso del plazo exigido por la Ley .....	19
» Rescate de la póliza de vida por vencimiento siendo el tomador del seguro el marido y la beneficiaria su esposa, habiéndose satisfecho las primas del seguro con cargo a la sociedad de gananciales .....	20
» Conversión de elemento privativo en elemento común .....	20
» Deslinde IRPF-ISD: Régimen de las cantidades percibidas por los docentes en compensación por los días en huelga satisfechas por la asociación obra Cultural Balear .....	20
» Transmisión gratuita de negocio de estanco .....	21
» Donación a su hija de la nuda propiedad de participaciones en entidad mercantil, reservándose el donante el usufructo vitalicio, inclusive el derecho de voto .....	21

## TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS. RESOLUCIÓN DE 11 DE JUNIO DE 2015

### CRITERIO

Esta utilización improcedente provoca la nulidad de pleno derecho del procedimiento puesto que, entre los supuestos que enumera el artículo 131 de la Ley General Tributaria (LGT), como lista cerrada que permiten llevar a cabo un procedimiento de verificación de datos, no se encuentra el de realizar actuaciones de comprobación de valores. Y en desarrollo de este precepto, el artículo 159 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento de Gestión e Inspección (RGGI), en desarrollo del artículo 131 de la LGT, no incluye este procedimiento (el de verificación de datos) al relacionar los distintos procedimientos tributarios en cuyo seno puede realizarse como actuación concreta la comprobación de valores. Con ello, se está vulnerando el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos consagrado en el artículo 52.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Concurren los requisitos de competencia, cuantía, interposición en plazo y legitimación que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 226 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT) promovida contra acuerdos liquidatorios por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones girados por la Comunidad de Madrid.

**Segundo.** El procedimiento de verificación de datos está regulado en los artículos 131 a 133 LGT, el primero de los cuales establece que: “La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.*
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.*
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.*
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.”**

Así, la norma tasa los supuestos en los que cabe la instrucción de aquel procedimiento para regularizar la situación tributaria de un contribuyente, por lo que resulta especialmente trascendente analizar si la regularización que es objeto del presente análisis tiene cabida en cualquiera de aquellos presupuestos tasados por la norma, teniendo en cuenta, además, que la propia exposición de Motivos de la Ley General Tributaria ya informa que se crea “(...) el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas”.

Entre los supuestos que enumera el artículo 131 de la Ley, como lista cerrada que permiten llevar a cabo un procedimiento de verificación de datos, no se encuentra el de realizar actuaciones de comprobación de valores.

En relación con ello, es ya reiterada la postura de este Tribunal Central en cuanto al alcance y objeto del procedimiento de verificación de datos como procedimiento de gestión tributaria: es un procedimiento que se agota en un mero control de carácter formal de una declaración tributaria (autoliquidación) presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto, para lo que la propia Ley General Tributaria prevé otros procedimientos (comprobación de valores, comprobación limitada o comprobación e investigación, esto es procedimiento de inspección) que podrían haberse iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto

del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1.e) LGT al reconocer, como forma de terminación del procedimiento de verificación de datos, el que se acuerde dar inicio a un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto de aquél. Ello no significa que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero éstas, a la vista de los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan el procedimiento, deben ser muy simples y derivarse directamente de los datos incluidos en la propia declaración tributaria. Así lo ha venido reconociendo este Tribunal Central, pudiendo citar como ejemplo y por su carácter reciente, las siguientes resoluciones: de 19 de Enero de 2012 (RG.1151/2011), de 23 de Febrero de 2012, (RG 2498/2010), de 25 de Octubre de 2012 (RG.2348/2012) y la más reciente Resolución de 11 de Abril de 2013, de esta misma Sala (RG 00/06355/2011).

Es de resaltar, asimismo, que el artículo 159 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento de Gestión e Inspección (en adelante, RGGI), en desarrollo del artículo 131 de la Ley, no incluye a este procedimiento (el de verificación de datos) al relacionar los distintos procedimientos tributarios en cuyo seno puede realizarse como actuación concreta la comprobación de valores.

*“Actuaciones de comprobación de valores.*

1. *La comprobación de valores también podrá realizarse como una actuación concreta en alguno de los siguientes procedimientos:*
  - a) *Procedimiento iniciado mediante declaración.*
  - b) *Procedimiento de comprobación limitada.*
  - c) *Procedimiento de inspección.*
2. **Cuando la comprobación de valores se realice en alguno de los procedimientos a que se refiere el apartado anterior y dicha comprobación no se realice por el órgano que tramita el procedimiento, el valor comprobado se incorporará al procedimiento del que trae causa.**
3. *Cuando la comprobación de valores se realice conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la subsección siguiente de este reglamento, salvo lo relativo al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando.*

*Cuando las actuaciones de comprobación de valores se realicen en un procedimiento de inspección, las facultades de la Administración tributaria serán las reconocidas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por este reglamento a los órganos de inspección.*
4. *Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tendrán derecho a promover la tasación pericial contradictoria en los términos previstos en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la subsección 3.ª siguiente de este reglamento.*
5. *No se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento.”*

Por todo lo anterior, este Tribunal Central entiende que la actuación que, en este caso, llevó a cabo la Oficina Nacional excedió los límites y presupuestos para los que está previsto un procedimiento de verificación de datos, pues se inicia un procedimiento de verificación ya incluyendo en su objeto actuaciones de comprobación de valores, produciéndose un incumplimiento frontal, evidente, manifiesto y ostensible de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos; el procedimiento no ha sido el legalmente previsto, abordando materias reservadas de manera clara y terminante a otros procedimientos, vulnerando el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos, al inaplicar en casos concretos el artículo 159 del RGGI.

El invocado principio de inderogabilidad singular de los reglamentos se recoge en nuestro ordenamiento en el artículo 52.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común(en adelante, LRJPAC), así como en el artículo 23.4 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

El artículo 52.2 de la LRJPAC dispone:

*“Las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquéllas tengan igual o superior rango a éstas”.*

*A este principio y los efectos de su quebranto por la Administración, la nulidad radical o de pleno derecho, se ha referido el Tribunal Supremo en varias sentencias. Baste citar, por todas, la Sentencia de 6 de abril de 2004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec. n.º 30/2002), en la que se subraya: “Un principio de larga tradición en nuestro derecho proclama la inderogabilidad singular de los reglamentos, invocado a veces con el aforismo latino tu patere legem quam fecisti (sométete a la ley que tú mismo hiciste) y concretado hoy en la fórmula del artículo 23.2 de la Ley del Gobierno, con arreglo al cual «son nulas las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en un reglamento, aunque hayan sido dictadas por órganos de igual o superior jerarquía que el que lo haya aprobado».*

La justificación de este principio se encuentra en otros tres principios consagrados por la Constitución: de un lado, el principio de igualdad, recogido en el artículo 14 y el cual implica que no se pueda derogar, prescindir o ignorar una norma para casos concretos; de otro, en los principio de legalidad, enunciado en el artículo 9.3, que viene a suponer que la Administración está sometida

al ordenamiento jurídico, también, por tanto, a sus propios reglamentos; y, por último, el de seguridad jurídica, sentado entre otros en el artículo 103 del texto constitucional.

Consecuentemente, el grado de desviación con el fin administrativo que preside el procedimiento de verificación de datos es de tal gravedad que el vicio debe enmarcarse en la categoría de nulidad de pleno derecho.

El Vocal de la Sección Novena formula voto particular a la presente resolución.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la reclamación económico – administrativa promovida por D<sup>a</sup>. MJ y D. A UP, contra sendas liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones giradas por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid,

ACUERDA: Estimarla.

## RÉGIMEN DE NOTIFICACIONES. RESOLUCIÓN DE 2 DE JUNIO DE 2015

### CRITERIO

A los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos a que se refiere el apartado 2 del artículo 104 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los procedimientos iniciados de oficio se considerarán válidos, siempre que consten debidamente acreditados, los intentos de notificación que se hubieren practicado en cualquiera de los lugares legalmente previstos al efecto en el artículo 110.2 de la misma ley.

La cuestión que se planteaba en el presente recurso consistía en determinar si en los procedimientos iniciados de oficio, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos a que se refiere el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, se consideran válidos, siempre que consten debidamente acreditados, los intentos de notificación que se hubieren practicado en cualquiera de los lugares legalmente previstos al efecto en el artículo 110.2 de la misma ley o, si bien al contrario, la Administración debía practicar necesariamente el primer intento de notificación en el domicilio del representante voluntario en aquellos casos en los que haya existido tal representación, quedándole vedado acudir en primer lugar al domicilio de los propios obligados tributarios interesados en el procedimiento. Esta última posibilidad no es considerada procedente por el TEAC.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT)

**Segundo.** La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si en los procedimientos iniciados de oficio, a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos a que se refiere el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, se consideran válidos, siempre que consten debidamente acreditados, los intentos de notificación que se hubieren practicado en cualquiera de los lugares legalmente previstos al efecto en el artículo 110.2 de la misma ley o, si bien al contrario, la Administración debe practicar necesariamente el primer intento de notificación en el domicilio del representante voluntario en aquellos casos en los que haya existido tal representación, quedándole vedado acudir en primer lugar al domicilio de los propios obligados tributarios interesados en el procedimiento.

**Tercero.** El artículo 211 de la LGT establece:

*“1. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad. (...)”*

*2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.*

*El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento. (...)”*

Y el referido artículo 104 LGT dispone:

*“1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto*

en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación. (...)

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución (...)

En cuanto a las notificaciones tributarias, éstas se hallan reguladas en la sección 3º Capítulo II Título III de la Ley 58/2003, estableciendo el artículo 110, relativo al lugar de práctica de las notificaciones:

“1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin”.

**Cuarto.** Como de todos es sabido, el procedimiento sancionador es un procedimiento iniciado de oficio.

La cuestión controvertida ya ha sido objeto de pronunciamiento por este Tribunal Central. Así, en resolución recaída el 28 de noviembre de 2013 en la reclamación 00-2953-2011, en cuyo Fundamento de Derecho 4º señala lo siguiente:

(...) En el presente caso nos hallamos ante la cuestión de la eficacia que ha de otorgarse al intento a que se refiere el artículo 104 LGT a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento.

Este intento de notificación ha de ponerse en relación con el lugar de práctica de las notificaciones que regula el artículo 110 de la LGT 58/2003.

En relación al mismo y concretamente a su apartado 2, la jurisprudencia es unánime en reconocer que en los procedimientos iniciados de oficio, el apartado 2 de dicho precepto no establece orden de prelación alguno en los lugares de notificación, de modo que la notificación puede practicarse en cualquiera de los lugares allí indicados, domicilio fiscal del obligado o de su representante, centro de trabajo, y en general cualquier lugar adecuado a tal fin.

Quiere esto decir que el primer intento de que el texto íntegro del acto llegue al conocimiento del obligado tributario, a que el artículo 104 hace referencia como intento eficaz para acreditar la salida del acto de su esfera interna, puede hacerse en cualquiera de los lugares indicados en dicho artículo 110.2, adecuado al fin de su recepción. (...)

En el caso que nos ocupa, el intento de notificación hecho en el domicilio fiscal del obligado tributario ha de reputarse como lugar de los habilitados por el mencionado artículo 110.2 y se revela como adecuado a tal fin, y, por ende, para surtir eficacia a los efectos del artículo 104, (...)

Asimismo, cabe mencionar, entre otros muchos pronunciamientos judiciales, los siguientes:

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña Sentencia 438/2014 de 22 de mayo de 2014, en cuyo Fundamento de Derecho 3º señala que “el art. 110.2 LGT 58/2003 permite, en los procedimientos iniciados de oficio, que la notificación se practique no solo en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, sino también «en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin». ... A la vista de tales circunstancias, los intentos de notificación han de considerarse válidos, al tiempo que su resultado infructuoso es imputable, exclusivamente, al sujeto pasivo, en particular por cuanto consta que la persona que atiende a los funcionarios actuantes en el domicilio de la entidad en que es administrador señala que es empleada, con instrucciones de no recoger nada y que tampoco se identifica. Como se argumenta por el TEARC, se trata de lugar en el que aunque no siempre se ha querido recoger la documentación, el interesado ha podido tener conocimiento de estos intentos y de la existencia del procedimiento inspector; ...”

Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, entre otras, las recaídas en los recursos 239/2014 de 20 de febrero de 2014; 157/2014 de 11 de febrero de 2014; 1547/2013 de 12 de diciembre de 2013; 854/2013 de 2 de octubre de 2013, en las que el Tribunal sienta su criterio de que la redacción del artículo 110.2 de la LGT, relativo a los procedimientos iniciados de oficio, no establece un orden de prioridades a la hora de las notificaciones tributarias entre todos los lugares que se señalan en el mismo;

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Las Islas Baleares 692/2012, de 24 de octubre de 2012 (Rec. n.º 543/2010), en cuyo Fundamento de Derecho segundo se resuelve, “...Es cierto que se designó el domicilio de un representante, pero también lo es, primero, que se trataba de un procedimiento de oficio; segundo, que las notificaciones se intentaron regularmente y sin efecto en el domicilio fiscal y que a ello le seguiría la notificación edictal, igualmente regular; y, tercero, que en los procedimientos de oficio la Ley permite la notificación en uno u otro de los domicilios, es decir, en el domicilio fiscal o en el designado por el representante del sujeto pasivo - artículo 110.2. de la Ley 58/2003”;

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sentencia n° 38/2012 de 3 de diciembre de 2012, la cual, tras reproducir el contenido de los artículos 109 Y 110 de la ley 58/2003, concluye «Como puede observarse, en los procedimientos iniciados de oficio (como el del presente expediente), el legislador no establece orden de prelación alguno, pudiéndose practicar la notificación en cualquiera de los lugares mencionados».

**Quinto.** Por otra parte, como señala en su recurso el Director, el artículo 208 de la LGT, ubicado sistemáticamente en el capítulo que regula el procedimiento sancionador en materia tributaria, se remite expresamente a la sección 3° Capítulo II Título III de la misma Ley con las especialidades establecidas en esa sección, trasladando al procedimiento de aplicación de los tributos y al procedimiento sancionador las normas que en materia de notificaciones se contienen en los artículos 58 y 59 de la Ley 30/1992, respecto de las cuales en la invocada Sentencia de 17 de noviembre de 2003 dictada por el Tribunal Supremo en interés de la ley, en su Fundamento de Derecho 6° señala:

*“... la doctrina legal que hemos de fijar, de acuerdo con las cuestiones que se han examinado en el presente recurso, ha de encaminarse, como se deduce de todo lo expuesto, a dejar establecida la interpretación de dos cuestiones: la primera, cómo debe entenderse la expresión «intento de notificación debidamente acreditado»; (...)*

En cuanto a cómo debe entenderse la expresión «intento de notificación debidamente acreditado» que emplea el referido precepto legal, es claro que con tal expresión la Ley se refiere al intento de notificación personal por cualquier procedimiento que cumpla con las exigencias legales contempladas en el artículo 59.1 de la Ley 30/1992, pero que resulte infructuoso por cualquier circunstancia y que quede debidamente acreditado. Intento tras el cual habrá de procederse en la forma prevista en el apartado 4 del artículo 59 de la citada Ley. Así, bastará para entender concluso un procedimiento administrativo dentro del plazo máximo que la ley le asigne el intento de notificación por cualquier medio legalmente admisible según los términos del artículo 59.1 de la Ley 30/1992, y que se practique con todas las garantías legales aunque resulte frustrado finalmente, siempre que quede debida constancia del mismo en el expediente”.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra resolución de 25 de septiembre de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, acuerda ESTIMARLO fijando el criterio de que a los efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos a que se refiere el apartado 2 del artículo 104 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los procedimientos iniciados de oficio se consideran válidos, siempre que consten debidamente acreditados, los intentos de notificación que se hubieren practicado en cualquiera de los lugares legalmente previstos al efecto en el artículo 110.2 de la misma ley.



## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

#### RESOLUCIÓN DE LA COMPRAVENTA POR IMPAGO DEL PRECIO APLAZADO.

(CONSULTA Nº V2257-14 DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014)

**Primera.** En caso de cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no se produce una nueva transmisión a favor del vendedor, sino la recuperación por parte de éste del dominio transmitido en su día, por lo que no se producirá liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas».

**Segunda.** La no sujeción de dicha operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas determina la sujeción a la cuota variable del documento notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido.

#### AMPLIACIÓN DE CAPITAL MEDIANTE APORTACIÓN NO DINERARIA.

(CONSULTA Nº V2356-14 DE 9 DE SEPTIEMBRE DE 2014)

La aportación no dineraria de un bien inmueble en una ampliación de capital, acordándose expresamente la no asunción por la sociedad de la deuda garantizada con la hipoteca constituida sobre el inmueble objeto de aportación, constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, y exenta de la misma, sin que constituya hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por aplicación del artículo 7.2.a del Texto Refundido del citado impuesto.

#### APORTACIÓN DE BIENES CON DEUDAS. (CONSULTA Nº V2513-14 DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2014)

En las operaciones de constitución de sociedad o aumento de capital en que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas, sólo la diferencia entre aquéllos y éstas quedará cubierta por la constitución de la sociedad o ampliación de capital. Sin embargo, el resto de la aportación, esto es, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituirá una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, sin perjuicio de que concurra el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 del texto refundido de la Ley del impuesto.

#### OTORGAMIENTO DE UNA ESCRITURA DE NOVACIÓN DE UN PRÉSTAMO CON GARANTÍA HIPOTECARIA.

(CONSULTA Nº V2258-14 DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014)

Se amplía el principal, se modifica el interés y se amplía el plazo. Así, la operación descrita, a efectos de la liquidación del ITPAJD, se desdoblará en dos operaciones, la ampliación de préstamo hipotecario, por una parte, y la novación modificativa de dicho préstamo hipotecario, por otra, operaciones que tributarán de forma separada y conforme a la normativa que le resulte aplicable a cada una de ellas en los términos que se indican a continuación, siendo absolutamente irrelevante que las referidas operaciones se documenten en una sola escritura o en dos escrituras independientes.

**Primera.** La escritura pública de ampliación de préstamo hipotecario realizada por una entidad financiera, que es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al cumplirse los requisitos estipulados en el artículo 31.2 del TRLITPAJD. En cuanto a la base imponible, no estará constituida por la responsabilidad hipotecaria total, sino tan sólo por la añadida en la ampliación, entendiéndose que la base imponible debe fijarse en función del incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe del principal ampliado, más los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos.

**Segunda.** La escritura pública en la se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en el cambio de las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado y la ampliación del plazo, formalizada de común acuerdo entre deudor y acreedor y siempre que este sea una entidad financiera de las referidas en el artículo 2.º de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario, está exenta de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

#### **RECTIFICACIÓN DEL PLAZO DE VENCIMIENTO DE UN CRÉDITO CON GARANTÍA HIPOTECARIA.**

**(CONSULTAS Nº V2288-14 DE 5 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

La escritura pública en la se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario consistente en la ampliación del plazo inicialmente pactado, formalizada de común acuerdo entre deudor y acreedor y siempre que este sea una entidad financiera de las referidas en el artículo 2.º de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Mercado Hipotecario, está exenta de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

#### **DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE GANANCIALES Y HEREDITARIA.**

**(CONSULTA Nº V2438-14 DE 16 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

En el supuesto planteado en el escrito de la consulta no existe una única comunidad de bienes, sino dos. En este sentido, no cabe hablar de la existencia de una única comunidad de bienes.

En efecto, una comunidad de bienes compuesta por tres inmuebles y en la que participan la consultante, su padre y sus hermanos, en las que cada hermano posee el 12,5 por 100 de la misma y el padre el 50 por 100 restante y la otra comunidad de bienes formada por cinco inmuebles y en la que participan la consultante y sus tres hermanos, y en las que cada comunero posee el 25 por 100 de la cuota. En consecuencia, la futura disolución del condominio sobre las dos comunidades constituye negocios jurídicos diferentes, y como tales, deben ser tratados separadamente. Cada comunidad de bienes se debería disolver sin excesos de adjudicación y sin compensar con bienes que forman parte de otra comunidad; en caso contrario nos encontraríamos ante una permuta y, como tal, tributaría como transmisión patrimonial onerosa.

En síntesis, en la disolución de cada comunidad de bienes deberán formarse lotes correspondientes a la participación de cada comunero y si los excesos de adjudicación que se produzcan son inevitables –por imposibilidad de formar dichos lotes– y, además, tales excesos son compensados en metálico a favor de los comuneros que obtienen defectos de adjudicación en los inmuebles que reciben respecto a su cuota de participación en cada comunidad, dado que las comunidades de bienes no realizaban actividades empresariales, por lo menos nada dicen de ello en el escrito de la consulta, la disolución de cada una de las dos comunidades de bienes estará sujeta únicamente a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD y la base imponible será el valor de los inmuebles que constituyen dicha comunidad de bienes.

Por el contrario, tal y como parece ser el caso expuesto, si la disolución de las referidas comunidades de bienes no cumple los requisitos expuestos, bien por producirse excesos de adjudicación no inevitables, bien por intercambiarse o permutar inmuebles de una de las comunidades de bienes como pago o compensación de lo recibido o adjudicado de la otra, además del devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD relativa a la disolución de las comunidades de bienes en cuestión, tales excesos de adjudicación y permutas estarán sujetos a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto. Si no hubiera compensación alguna, los referidos excesos de adjudicación tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación.

#### **MODIFICACIÓN DE LA PROPIEDAD HORIZONTAL (CONSULTA Nº V2570-14 DE 1 DE OCTUBRE DE 2014)**

**Primera.** La conversión de una finca, elemento privativo propiedad del promotor, en elemento común propiedad de los titulares de las viviendas, constituye una transmisión de bienes inmuebles que deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

o por el ITPAJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en función del medio jurídico que se utilice para llevar a cabo el traspaso de la titularidad de los bienes, salvo que concurran las circunstancias del artículo 45.I.B) 13 del TRLITPAJD, circunstancia que, en su caso, tendrán que demostrar.

**Segunda.** La consecuente variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna.

#### **ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE DEDICADA A LA EXPLOTACIÓN DE UN HOTEL Y UN CONTRATO DE EXPLOTACIÓN DEL MISMO. (CONSULTA Nº V2583-14 DE 2 DE OCTUBRE DE 2014)**

En consecuencia cabe concluir que en este supuesto dicha operación está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al constituir mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos. En efecto, la valoración de la unidad económica autónoma debe realizarse en la entidad transmitente y no en la sociedad adquirente.

En este sentido es preciso recordar los criterios recientemente recogidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 30 de mayo de 2013, X BV, Asunto C-651/11, en dónde se plantea la aplicación de la no sujeción del artículo 5, apartado 8 de la Sexta Directiva (actual artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE) a un supuesto de transmisión de acciones por varios empresarios a una entidad que adquiriría la totalidad del capital social.

En lo que aquí interesa, el Tribunal concluye:

“45 A este respecto, debe recordarse que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, este impuesto se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véanse, en particular, las sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C 98/98, Rec. p. I 4177, apartado 29, y Abbey National, antes citada, apartado 27).

46 Procede señalar, además, que el tenor literal del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva emplea el término «cedente» en singular, lo que implica que no se contempla la aplicación de esta disposición en el supuesto de que varios cedentes vendan su participación a un mismo cesionario.

47 De ello se desprende que cada operación ha de apreciarse de manera individual e independiente.”

En el caso concreto, la aportación realizada por cada sociedad (la titular del inmueble y la titular del contrato de explotación) implica que ambas transmisiones aisladas no son suficientes para el desarrollo de una actividad económica autónoma por lo que ambas deben quedar sujetas y no exentas del Impuesto.

Por otra parte, en la medida en que va ser objeto de transmisión un inmueble, pudiera ser de aplicación a la operación la exención contenida en el artículo 20.Uno, número 22º de la Ley 37/1992 que dispone que estén exentas del Impuesto:

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

#### **CESIÓN POR UN AYUNTAMIENTO DEL APROVECHAMIENTO CINEGÉTICO, DE MADERAS, CORCHO, COLMENAS Y SETAS EN MONTES DE UTILIDAD PÚBLICA. (CONSULTA Nº V2241-14 DE 2 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

En este sentido, debe tenerse en cuenta, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 1992, que señala que unos terrenos de utilidad pública y titularidad municipal, sobre los que recae un contrato de cesión de aprovechamiento de caza, tienen la naturaleza de bienes patrimoniales, ya sean “propios”, en cuyo caso pueden constituir fuente de ingresos de naturaleza privada para el erario municipal, ya “comunales”, que serán aquéllos cuyo aprovechamiento y disfrute corresponde en exclusiva a la comunidad de vecinos. Sin embargo, también pueden tener estos bienes naturaleza demanial, como en un caso diferente ha reconocido el Supremo en su sentencia de 30 de enero de 1998.

En consecuencia, cabe concluir que dependerá de la naturaleza del inmueble el título en virtud del cual puede tener lugar esta cesión, que será mediante una concesión o autorización administrativa, si fuera demanial, o a causa de un contrato diferente, de naturaleza administrativa o civil, en el supuesto en que estemos ante un bien de carácter patrimonial.

Si la referida cesión se instrumenta mediante el otorgamiento de una concesión administrativa, dicha operación no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.9º de la Ley 37/1992. En caso contrario,

dicha cesión constituirá una operación sujeta al citado tributo sin perjuicio de que pudiera ser de aplicación alguno de los supuestos de exención contemplados en el artículo 20 de la Ley del Impuesto.

#### **CONCESIÓN ADMINISTRATIVA, EXPLOTACIÓN Y CESIÓN. (CONSULTA N° V2351-14 DE 9 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

El Ayuntamiento consultante adjudicó a una empresa una concesión administrativa para la construcción y posterior explotación de un aparcamiento para residentes. Una vez finalizadas las obras de construcción, la empresa concesionaria cedió el uso de las plazas de aparcamiento a los residentes. El Ayuntamiento se plantea transmitir en propiedad dichas plazas de aparcamiento a los usuarios que venían disfrutando de su uso o a terceros distintos de los anteriores

En consecuencia, en la medida en que tales plazas de aparcamiento no hayan sido utilizadas ininterrumpidamente durante un plazo igual o superior a dos años, se tratará de una primera entrega de edificaciones efectuada por el promotor de las mismas y no resultará de aplicación el supuesto de exención contemplado en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992. Por tanto, la entrega de las plazas de aparcamiento al Ayuntamiento consultante en las condiciones anteriormente indicadas estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, esto es, si las plazas que transmite el concesionario al Ayuntamiento consultante hubieran sido objeto de utilización ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años, lo que parece concurrir en el supuesto objeto de consulta, estaremos ante una segunda entrega de edificaciones sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia a la exención cuando concurren los requisitos señalados en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992.

En cualquier caso, la transmisión posterior de las plazas de aparcamiento que realice el Ayuntamiento a terceros no empresarios o profesionales tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que proceda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### **ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA NUEVA A UNA INMOBILIARIA QUE FORMA PARTE DE UNA ENTIDAD DE CRÉDITO. (CONSULTA N° V2418-14 DE 12 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

La promoción de la vivienda la inició una caja de ahorros que, posteriormente, se fusionó y se transformó en el banco que lleva a cabo la entrega del inmueble.

Se está ante una operación de fusión, no sujeta al Impuesto y, posterior transmisión del inmueble de la caja de ahorros promotora al banco en el que se fusionó dicha transmisión no tendrá la consideración de primera entrega a efectos de la aplicación de la exención.

Por tanto, la transmisión posterior que el banco realiza al consultante tendrá la consideración de primera entrega, quedando por tanto excluida de la exención que se recoge en el artículo 20.Uno.22º.

En conclusión, dicha transmisión está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, de forma que no debió tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

#### **ENTREGA DE TERRENOS. (CONSULTA N° V2427-14 DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

1º Si la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, la misma estará exenta porque éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.

De acuerdo con la doctrina reiterada de este Centro Directivo (por todas, contestación a consulta vinculante V1742-06, de 4 de septiembre), “este precepto conduce directamente a la valoración de los terrenos en cuanto a su urbanización, porque, partiendo de la base de que se transmiten por el promotor de su urbanización, si se trata de terrenos urbanizados o que se hallan en curso de urbanización, la exención no operará.

Se estima que un terreno está urbanizado cuando los servicios de urbanización se han llevado a cabo en el mismo y han sido finalizados. La cuestión que no resulta tan pacífica es la calificación de un terreno como “en curso de urbanización”. A estos efectos, ha de considerarse el proceso de urbanización de un terreno como aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno

respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado.

Conforme a todo lo indicado, este Centro Directivo considera que un terreno no estará en curso de urbanización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido hasta que se haya iniciado sobre el mismo la ejecución de las obras de urbanización, es decir, hasta que comience la última de las fases señaladas. Este mismo criterio es el que establece el Tribunal Supremo en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004.

(...)

Se hace necesario adaptar este criterio al supuesto objeto de consulta. Como se ha dicho antes, un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título.”

2º La entrega puede tener lugar, asimismo, una vez iniciado el proceso de urbanización o ya concluido éste, pero sin que los terrenos hayan adquirido la condición de edificables ni de solares. En este supuesto, el inicio del proceso de urbanización atribuye al propietario la condición de empresario o profesional y a los terrenos la condición de terrenos en curso de urbanización. La venta de estos terrenos, en tanto que realizada por el promotor de su urbanización, queda excluida de la exención aplicable a los terrenos no edificables, resultando, pues, sujeta y no exenta.

3º Finalmente, la entrega puede tener por objeto solares o bien terrenos aptos para la edificación por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplica la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley de este Impuesto por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega estará sujeta y no exenta.

#### **PERMUTA POR UN AYUNTAMIENTO DE UNAS FINCAS RÚSTICAS PARA LA CONSTRUCCIÓN DE UN VIAL.**

**(CONSULTA Nº V2430-14 DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

A cambio de la cesión, los titulares de las fincas rústicas recibirán un solar que le corresponde al Ayuntamiento en virtud del deber de cesión obligatoria impuesto por la legislación urbanística.

Según se desprende del escrito de consulta, el Ayuntamiento consultante tiene la intención de permutar varias parcelas de suelo por unas fincas rústicas.

Por tanto, de acuerdo con lo señalado con anterioridad, la operación se realiza en el ejercicio de la actividad de gestión del patrimonio municipal del suelo, por lo que dicha operación tiene la calificación de empresarial y, puesto que tal operación se realiza mediante contraprestación (no dineraria), cabe concluir que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, como así preceptúa el previamente transcrito artículo 4 de la Ley 37/1992.

Por otra parte, según se indica en la documentación que acompaña el escrito de consulta, los propietarios de las fincas rústicas que van a ser objeto de transmisión al Ayuntamiento consultante son particulares, pero no se detalla si los mismos desarrollan o no alguna actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con los señalados artículos, cuando los propietarios de los terrenos ocupados tengan la condición de empresario o profesional y tales entregas se efectúen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, dichas entregas estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, si los propietarios de los terrenos no ostentan la condición de empresario o profesional, las entregas referidas en el escrito de consulta no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### **APLICABILIDAD DE LA REDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20.2.C) LISD A UN GRUPO FAMILIAR TITULAR DEL CAPITAL DE ENTIDAD MERCANTIL QUE DESARROLLA ACTIVIDADES AGRÍCOLAS. (CONSULTA N°V2229-14 DE 2 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

Cabe distinguir, en los términos que expone el escrito de consulta, un grupo familiar constituido por los cuatro sobrinos, en el que uno de ellos desempeña funciones de administrador de la entidad y percibe el nivel de remuneraciones exigido por la ley, por lo que todos ellos tienen derecho a la exención en el impuesto patrimonial y, de otro lado, el constituido por las dos tías, hermanas entre sí y que, en la medida en que una de ellas pase a desempeñar funciones de idéntica naturaleza previendo los estatutos sociales un nivel de remuneraciones como el que la Ley exige, también gozarían de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

De acuerdo con lo expuesto y entendiendo constantes las circunstancias que detalla el escrito de consulta, sería de aplicación la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 bien en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, bien a falta de estas dos últimas categorías de parientes en favor de sus sobrinos y ello en el supuesto de fallecimiento de cualquiera de las dos tías, dado que ambas, según se ha expuesto, pasarían a tener derecho a la exención en el impuesto patrimonial.

#### **DESLINDE ISD-IRPF: PRESTACIÓN DE UN PLAN DE PENSIONES COMO CONSECUENCIA DEL FALLECIMIENTO DE SU CÓNYUGE. (CONSULTA N°V2252-14 DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

El artículo 3.e) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece que no están sujetas a dicho impuesto:

*“e) Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de planes y fondos de pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”*

Por su parte, el artículo 17.2.a).3ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

*“Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones...”*

De los preceptos anteriores se deduce que las prestaciones de planes de pensiones, cualquiera que sea la contingencia cubierta (entre las que se encuentra la contingencia de fallecimiento), tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su perceptor, con la consideración de rendimientos del trabajo, no estando por tanto sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### **EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO VITALICIO Y POSIBLE PRESCRIPCIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN DE DOMINIO EN LOS NUDOS PROPIETARIOS. (CONSULTA N° V2386-14 DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

Dado que dicha Ley 29/1987 no establece nada al respecto, no se entenderá extinguido el usufructo a efectos fiscales, mientras éste realmente no se extinga.

A estos efectos, el artículo 513 del Código Civil establece que:

*“El usufructo se extingue:*

*1.º Por muerte del usufructuario.*

*2.º Por expirar el plazo por el que se constituyó, o cumplirse la condición resolutoria consignada en el título constitutivo.*

3.º Por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona.

4.º Por la renuncia del usufructuario.

5.º Por la pérdida total de la cosa objeto del usufructo.

6.º Por la resolución del derecho del constituyente.

7.º Por prescripción.”

Por lo tanto, mientras realmente no se extinga el usufructo, se entiende que sigue desdoblado el dominio, por lo que no podrá estar prescrita la consolidación de un dominio que no se ha producido.

**ADQUISICIÓN “MORTIS CAUSA” DE UNA PARTICIPACIÓN INDIVISA EN UNA OFICINA DE FARMACIA QUE SE QUIERE ENAJENAR POR PRECIO INFERIOR EN UN 22% AL VALOR REAL POR EL QUE SE DECLARÓ EN EL ISD. (CONSULTA Nº V2419-14 DE 12 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

Esta Dirección General, con fundamento en su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar viene reiterando en diversas contestaciones a consultas la necesidad de mantenimiento del valor por el que se practicó la reducción durante la década establecida por la Ley.

En el supuesto que plantea el escrito de consulta, la participación indivisa en la oficina de farmacia pretende transmitirse por un precio inferior en un 22% al valor real por el que se aplicó la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en marzo de 2014 con ocasión de su adquisición “mortis causa” en enero del mismo año.

Aunque lo que ha de entenderse por “minoración sustancial” no deja de ser un concepto jurídico indeterminado, entiende este Centro Directivo que las razones que se alegan para fundamentar una minoración como la indicada no son relevantes dada su naturaleza y el escaso tiempo transcurrido desde la práctica de la liquidación.

Consiguientemente, dicha minoración tendría, a juicio de esta Dirección General, carácter sustancial y llevaría consigo la pérdida del derecho a la reducción practicada en su momento, pérdida que será total, dado que la Ley no prevé proporcionalidad alguna ni la posibilidad de completar el importe con otros bienes o elementos patrimoniales.

En definitiva, habría de pagarse el total impuesto no ingresado en 2014, además de los intereses de demora.

Por lo que respecta al negocio jurídico de la transmisión, puede tratarse tanto de una compraventa de la participación indivisa o mediante disolución de la Comunidad de bienes preexistente, si bien incluso en el supuesto de que no se produjera la minoración sustancial a que nos venimos refiriendo sería precisa, tal y como mantiene la doctrina de esta Centro Directivo, la reinversión inmediata del producto obtenido, la cual podría materializarse en cualesquiera elementos patrimoniales como los que menciona el escrito de consulta (depósitos bancarios, productos financieros, bienes afectos al desarrollo de una actividad empresarial, etc.) siempre que, se insiste, pudiera acreditarse el mantenimiento del valor durante el plazo legal.

**RENUNCIA AL USUFRUCTO ACEPTADO. (CONSULTA Nº V2433-14 DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

La aceptación de una herencia puede ser expresa o tácita.

Este Centro Directivo ha manifestado en diferentes consultas que el simple hecho de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no implica el hecho de aceptar una herencia, ahora bien, hay una serie de hechos posteriores que si pueden implicar la aceptación sin necesidad que esta sea expresa.

En el caso planteado, y por la descripción realizada en los antecedentes de la consulta, la herencia ha sido aceptada tácitamente, y por tanto la renuncia posterior por parte de la consultante produciría un nuevo hecho imponible que sería la donación de su parte de la herencia.

A su vez, el artículo 51.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre establece que:

*“4. Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios, se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.*

*Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.*

*Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girarán únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.”*

En el caso planteado, en la renuncia al usufructo aceptado, los hijos y consultantes, tributarán por el mayor valor entre los que resulte de la desmembración del dominio que quedó pendiente cuando se realizó la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el año 2006, y la donación que se va a producir actualmente.

Los consultantes afirman que, en las declaraciones por del Impuesto sobre el Patrimonio presentadas por la viuda, desde el fallecimiento de su cónyuge los inmuebles afectos a la actividad se han declarado con exención. Siendo esto así, en caso de una eventual donación por parte de la misma a sus hijos procederá la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos establecidos por dichos artículo y apartado, entre los que figura el referido a la edad de la donante, que será la que tenga en el momento de la efectividad de la donación.

Por último y respecto de las reducciones aplicadas con motivo de la liquidación de la sucesión del causante, no afectaría al cumplimiento del requisito de permanencia exigido por la Ley en cuanto que siendo los adquirentes los herederos del causante que practicaron en su parte correspondiente la reducción prevista en la Ley 29/1987, la transmisión proyectada operaría dentro del grupo de las personas que fueron llamadas a la herencia y que la aplicaron en función del valor que se integró en la base imponible de cada uno de ellos.

Deducción en el ISD de la deuda contraída por el préstamo personal con sus herederos en el supuesto de que acaeciera el fallecimiento del padre. (Consulta nº V2550-14 de 20 de septiembre de 2014).

El artículo 9 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que:

*“Constituye la base imponible del impuesto:*

*a) En las transmisiones “mortis causa”, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. (...)”*

Por su parte, el artículo 13.1 de la misma Ley determina que:

*“En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquella, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor.”*

La Ley establece claramente que las deudas que dejase contraídas el causante a favor de los herederos no serán deducibles, sin que establezca ningún tipo de excepción.

Por lo tanto, los hijos no podrán deducirse dicha deuda en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### **DESLINDE IRPF-ISD: PRESTACIÓN POR SUPERVIVENCIA A PERCIBIR POR EL HIJO. (CONSULTA Nº V2551-14 DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

Cuando contratante y beneficiario sean personas distintas, las cantidades derivadas del contrato de seguro estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto al sujeto pasivo del impuesto, el artículo 5 de la citada Ley 29/1987, de 18 de diciembre, establece que:

*“Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: (...)*

*c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios”.*

#### **EXTINCIÓN DEL PROINDIVISO EXISTENTE ENTRE LOS HEREDEROS. (CONSULTA Nº V2579-14 DE 1 DE OCTUBRE DE 2014)**

El requisito legal no quedará incumplido en la hipótesis de que se extinguiera el proindiviso constituido entre los herederos, de forma que cada uno continúe la explotación de forma individualizada y por la parte de finca que les hubiera correspondido en la sucesión.

Ello siempre que no se haya producido “una minoración sustancial del valor de la adquisición”, exigencia aplicable en el ámbito de adquisiciones “mortis causa” por remisión de la norma establecida para las adquisiciones “inter vivos” en el apartado 6 del mismo artículo 20 de la Ley 29/1987, y que, tratándose de un grupo de herederos llamados a la herencia, ha de entenderse referido al valor total de adquisición de la empresa familiar, sobre el que en su momento se practicó la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987.



**RECTIFICACIÓN DE LA ESCRITURA PÚBLICA DE PARTICIÓN DE LA HERENCIA.****(CONSULTA Nº V2866-14 DE 23 DE OCTUBRE DE 2014)**

El inmueble ejecutado se le adjudicaría al hermano que solicitó el préstamo y al otro hermano se le adjudicaría el otro inmueble junto con los otros dos hermanos y reconocimiento de un derecho de uso y habitación entre los hermanos.

Solamente en el caso que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, circunstancia que este Centro Directivo no puede determinar, la escritura de subsanación de la partición hereditaria estará exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Si no pudiera probar que la primera partición hereditaria es nula, en la segunda escritura nos encontraríamos ante una permuta en la que dos hermanos intercambiarían sus inmuebles y que como tal, tributaría en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otra parte, respecto al reconocimiento de uso y habitación por parte de los hermanos, sin contraprestación, nos encontraríamos ante una donación, y como tal tendría que tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**HEREDEROS RESIDENTES EN CANARIAS DE CAUSANTE NO RESIDENTE.****(CONSULTA Nº V2869-14 DE 24 DE OCTUBRE DE 2014)**

Siendo el causante residente en Gran Bretaña y los causahabientes residentes en Canarias deberán estos tributar en España por obligación personal con presentación de la declaración en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid - sita en la calle Guzmán el Bueno, 139- o, alternativamente, siempre que mediara acuerdo entre ellos, en cualquiera de las delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Canarias.

**VALORACIÓN DE UNAS PARTICIPACIONES EN UNA ENTIDAD MERCANTIL A EFECTOS DE SU DONACIÓN A****LOS HIJOS. (CONSULTA Nº V2230-14 DE 2 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

El artículo 9 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que la base imponible del impuesto en las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, estará constituida por "el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles."

Ese valor real declarado, que será susceptible de comprobación administrativa, podrá ser bien el resultante de que se opte por elaborar un balance con ocasión de la donación bien el que derive del último balance aprobado por la Junta General de la entidad, criterio este último que es el recogido en el artículo 16.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, para la valoración de las acciones en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cualquier caso, dicho valor real, que habrá de calcularse en el momento del devengo del impuesto, es decir cuando se cause el acto o contrato, deberá determinarse en tal momento de acuerdo con los principios contables y normas de valoración aplicables a la contabilidad empresarial conforme al Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre o, en su caso, en el aplicable a pequeñas y medianas empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Con independencia de lo anterior, cabe mencionar la posibilidad de que, de resultados de la donación, sea aplicable la reducción que establece el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES. (CONSULTA Nº V2231-14 DE 2 SEPTIEMBRE DE 2014)**

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

*"En los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:*

- a) *Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.*
- b) *Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio*

de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

- c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones “mortis causa” a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte el impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.”

Como puede advertirse, la aplicación de la reducción por el donatario de las participaciones exige que el donante tenga derecho a la exención conforme a lo previsto en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo apartado 2 establece la exención, tratándose de participaciones en entidades, en los términos siguientes:

“La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad empresarial cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra: Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas. Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

- b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención. La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora”.

Conforme a los términos del escrito de consulta, se cumplirían los requisitos tanto para la exención del donante en el Impuesto sobre el Patrimonio como para la reducción para el donatario en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debiendo precisarse que de ser este último residente habitual en Andalucía en el momento de la donación –correspondiendo el rendimiento del impuesto a la Comunidad Autónoma andaluza- deberá tenerse en cuenta la normativa que haya podido dictar dicha Comunidad en el supuesto y para el impuesto de que se trata.

#### **LIBERACIÓN DEL CONSULTANTE COMO DEUDOR SOLIDARIO, NO HIPOTECANTE.**

**(CONSULTA Nº V2287-14 DE 5 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

Cabe distinguir dos supuestos:

- ❖ Si el consultante queda liberado de su obligación de pago como deudor sin contraprestación alguna por su parte, la operación planteada constituirá hecho imponible del Impuesto de Donaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1.b de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y artículo 12.c de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.
- ❖ Si el consultante queda liberado de su obligación de pago como deudor mediante la satisfacción a su ex pareja de la parte de deuda pendiente que le corresponda, la operación planteada no tendrá carácter lucrativo sino oneroso, estableciendo el artículo 45.I.B.4 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que estarán exentas “*Las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. (...)*”.

#### **DONACIÓN A LOS HIJOS DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL.**

**(CONSULTA Nº V2432-14 DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

Las participaciones que Mame Inversiones S.L. tiene en la mercantil “Jumasa Parts, SLU” y que representan más del 50% del activo de aquella no se computarían como valores a efectos de considerar si la sociedad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo que se prevé en el último párrafo del apartado a) 1º del precepto reproducido.

Cosa distinta, sería el alcance objetivo de la exención de acuerdo con lo establecido en el último párrafo del artículo y apartado. No se considera ese aspecto, como decimos, porque no se cumple el requisito de la letra c).

Efectivamente, el consultante es miembro del Consejo de Administración de la entidad Mame Inversiones S.L, pero no percibe retribución alguna de esa entidad, resultando irrelevante que ejerza funciones directivas y remuneradas en la entidad participada.

Del artículo 4.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 6 de noviembre) se desprende que los requisitos referidos a la naturaleza empresarial de la actividad, los porcentajes de participación individual o de grupo de parentesco así como el desempeño de funciones directivas remuneradas con el nivel exigido por la Ley han de predicarse o imputarse a la concreta actividad de que se trate, es decir, respecto de aquella cuya exención en el impuesto patrimonial se pretende como condición necesaria para la reducción en la donación de sus participaciones.

No siendo este el caso, no procedería la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio respecto de las participaciones en Mame Inversiones S.L. y, consecuentemente, tampoco la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones conforme a lo previsto en el artículo 20.6 de su ley reguladora.

#### **DONACIÓN A LOS HIJOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL Y VENTA DE LAS PARTICIPACIONES ENTRE LOS DONATARIOS ANTES DEL TRANSCURSO DEL PLAZO EXIGIDO POR LA LEY.**

**(CONSULTA Nº V2497-14 DE 4 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

Esta Dirección General viene sosteniendo tanto en contestaciones a consultas como en su Resolución 2/1999, de 23 de marzo el criterio interpretativo conforme al cual, tanto en el artículo y apartado que se acaba de reproducir, referido a las adquisiciones gratuitas “inter vivos”, como en las adquisiciones gratuitas “mortis causa” objeto del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, el requisito de mantenimiento del valor previsto en ambas normas ha de entenderse referido a la conservación durante el plazo legal de aquél por el que se practicó, en su día, la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En consecuencia, los actos de disposición u operaciones societarias que puedan realizarse durante el mismo han de mantener

dicho valor, so pena de que se causen los efectos previstos en los últimos párrafos de ambos preceptos, debiendo materializarse el mismo de forma inmediata en elementos patrimoniales que permitan constatar esa continuidad exigida por la Ley. En el caso particular de las adquisiciones “inter vivos”, dado que el artículo 20.6 así lo exige, habrá de cumplirse el requisito adicional del derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante el referido plazo.

El supuesto descrito en el escrito de consulta consiste en la transmisión onerosa antes del transcurso del plazo legal de participaciones adquiridas mediante donación con aplicación, en su momento, de la reducción del artículo 20.6.

De acuerdo con lo expuesto, la operación proyectada no producirá incumplimiento del requisito de permanencia previsto en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 cuando, con independencia de tratarse de compraventas entre los hermanos, el antes donatario y ahora transmitente mantenga el valor por el que practicó la reducción y lo materialice, según se indicó, en elementos patrimoniales que permitan constatar tal circunstancia.

**RESCATE DE LA PÓLIZA DE VIDA POR VENCIMIENTO SIENDO EL TOMADOR DEL SEGURO EL MARIDO Y LA BENEFICIARIA SU ESPOSA, HABIÉNDOSE SATISFECHO LAS PRIMAS DEL SEGURO CON CARGO A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES. (CONSULTA Nº V2558-14 DE 20 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

Cuando contratante y beneficiario sean personas distintas, las cantidades derivadas del contrato de seguro estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 1 de la Ley 29/1987 establece que el objeto del impuesto está constituido por “*los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.*”.

Asimismo, la letra b) del artículo 3.1 de la Ley 29/1987 establece como hecho imponible la adquisición “intervivos” de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito. De conformidad con lo anterior, como consecuencia de la percepción de la prestación de dicho contrato de seguro por parte de la esposa del consultante, se produciría en la misma una adquisición de derechos a título gratuito e “intervivos”, que estará sujeta a tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 9.b) de la Ley 29/1987 dispone que constituye la base imponible del impuesto:

*“b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”*

Por consiguiente, a efectos de determinación de la base imponible, el valor neto del derecho que se adquiere es el importe de la prestación percibida.

**CONVERSIÓN DE ELEMENTO PRIVATIVO EN ELEMENTO COMÚN.  
(CONSULTA Nº V2570-14 DE 1 DE OCTUBRE DE 2014)**

La conversión de una finca, elemento privativo propiedad del promotor, en elemento común propiedad de los titulares de las viviendas, constituye una transmisión de bienes inmuebles que deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o por el ITPAJD, en sus modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en función del medio jurídico que se utilice para llevar a cabo el traspaso de la titularidad de los bienes, salvo que concurran las circunstancias del artículo 45.I.B) 13 del TRLITPAJD, circunstancia que, en su caso, tendrán que demostrar.

Por otro lado, la consecuente variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna.

**DESLINDE IRPF-ISD: RÉGIMEN DE LAS CANTIDADES PERCIBIDAS POR LOS DOCENTES EN COMPENSACIÓN POR LOS DÍAS EN HUELGA SATISFECHAS POR LA ASOCIACIÓN OBRA CULTURAL BALEAR.  
(CONSULTA Nº V2651-14 DE 7 DE OCTUBRE DE 2014)**

Cuanto la entrega de las ayudas por parte de la consultante no conlleve para los destinatarios contraprestación alguna ni vinculación al desarrollo de una actividad ni se trate de becas, procederá su calificación como ganancias patrimoniales en el IRPF no sujetas a retención o ingreso a cuenta.

**TRANSMISIÓN GRATUITA DE NEGOCIO DE ESTANCO. (CONSULTA N° V2689-14 DE 9 DE OCTUBRE DE 2014)**

Dado ese carácter gratuito, en ningún caso procederá la tributación del adquirente por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (cuestiones 1 y 2) que, por el contrario, habrá de hacerlo por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (cuestiones 3 y 4), habida cuenta que el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, incluye en el hecho imponible de dicho impuesto “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier negocio jurídico gratuito e inter vivos”, constituyendo la base imponible “el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles” (art. 9 b) de la Ley 29/1987), incluido o no el inmueble.

Ahora bien, en el marco de la legislación estatal, cabe mencionar la posibilidad de que resulte de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987.

**DONACIÓN A SU HIJA DE LA NUDA PROPIEDAD DE PARTICIPACIONES EN ENTIDAD MERCANTIL, RESERVÁNDOSE EL DONANTE EL USUFRUCTO VITALICIO, INCLUSIVE EL DERECHO DE VOTO. (CONSULTA N° V2900-14 DE 30 DE OCTUBRE DE 2014)**

De los términos del escrito de consulta, resulta que el donante es propietario de la totalidad del capital social de la entidad, que es mayor de 65 años de edad y que “no ejerce funciones de dirección ni percibe retribución alguna de la sociedad por ello”, funciones y consiguientes remuneraciones que percibirá en el futuro la donataria en su condición de Administradora.

Siendo esto así, no se cumple el requisito de la letra c) del artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, por lo que no es de aplicación la exención en el impuesto patrimonial y, en consecuencia, tampoco procede la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, con independencia de que se trate de la transmisión del dominio o de la nuda propiedad de las participaciones.

## Tributos Municipales

### • NOVEDADES NORMATIVAS

- LEY 13/2015, DE 24 DE JUNIO, REFORMA DE LA LEY HIPOTECARIA APROBADA POR DECRETO DE 8 DE FEBRERO DE 1946 Y DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE CATASTRO INMOBILIARIO, APROBADO POR REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2004, DE 5 DE MARZO ..... 23

### • TEMAS FISCALES

- LA IMPOSIBILIDAD DE IMPUGNACIÓN INDIRECTA DE LAS PONENCIAS DE VALORES A LA LUZ DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 11 DE JULIO DE 2011  
*Luis Javier Ruiz González. Vocal TEAR de Madrid para tributos cedidos por las CCAA y Tributos Locales* ..... 30

### • RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

- IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA
  - » Naturaleza de la finca ..... 38
  - » Valor catastral desproporcionado ..... 38
  - » Pérdida efectiva de superficie por invasión del cauce de un río ..... 39
  - » Cesión anterior a la venta de superficie al Ayuntamiento ..... 39
  - » Naturaleza de los terrenos ..... 39
  - » Desviación procesal ..... 39
  - » Elevación a escritura pública de segregación, permuta de solar por obra futura, obra nueva y división horizontal ..... 40
  - » División de herencia ..... 40
  - » Donación a una entidad eclesiástica de unos bienes inmuebles de naturaleza urbana, depósitos y otros activos financieros ..... 41
  - » Adjudicaciones de los bienes inmuebles en pleno dominio a la cónyuge supérstite, única heredera del causante, en pago de su cuota de gananciales ..... 41

## NOVEDADES NORMATIVAS

### Ley 13/2015, de 24 de junio, de Reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo

#### Artículo segundo Modificación del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

Se modifica el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en los términos siguientes:

**Uno.** Se modifica el apartado 1 del artículo 3, que queda redactado del siguiente modo:

«1. 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, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero. Cuando los inmuebles estén coordinados con el Registro de la Propiedad se incorporará dicha circunstancia junto con su código registral.»

**Dos.** Se modifica el apartado 2 del artículo 5, que queda redactado del siguiente modo:

«2. En cada municipio podrá constituirse una junta pericial para intervenir, como órgano de asesoramiento, apoyo y colaboración, en la tramitación de los procedimientos catastrales que afecten a bienes inmuebles rústicos. La composición y funciones de las juntas periciales se regularán reglamentariamente.»

**Tres.** Se modifica el apartado 2 del artículo 6, que queda redactado en los siguientes términos:

«2. Tendrán también la consideración de bienes inmuebles:

- a) Los diferentes elementos privativos que sean susceptibles de aprovechamiento independiente, sometidos al régimen especial de propiedad horizontal, así como el conjunto constituido por diferentes elementos privativos mutuamente vinculados y adquiridos en unidad de acto y, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, los trasteros y las plazas de estacionamiento en pro indiviso adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular. La atribución de los elementos comunes a los respectivos inmuebles, a los solos efectos de su valoración catastral, se realizará en la forma que se determine reglamentariamente.
- b) Los comprendidos en el artículo 8 de esta Ley.
- c) El ámbito espacial de un derecho de superficie y el de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos, salvo que se den los supuestos previstos en las letras anteriores.»

**Cuatro.** Se modifica la letra b) del apartado 2 del artículo 7, que queda redactada del siguiente modo:

«d) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se hayan establecido para ellos las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable.»

**Cinco.** Se modifica el artículo 9, que queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 9 Titulares catastrales y representación.»

1. Son titulares catastrales las personas naturales y jurídicas dadas de alta en el Catastro Inmobiliario por ostentar, sobre la totalidad o parte de un bien inmueble, la titularidad de alguno de los siguientes derechos:
  - a) Derecho de propiedad plena o menos plena.
  - b) Concesión administrativa sobre el bien inmueble o sobre los servicios públicos a que se halle afecto.
  - c) Derecho real de superficie.
  - d) Derecho real de usufructo.
2. Cuando la plena propiedad de un bien inmueble o uno de los derechos limitados a que se refiere el apartado anterior pertenezca pro indiviso a una pluralidad de personas, la titularidad catastral se atribuirá a la comunidad constituida por todas ellas, que se hará constar bajo la denominación que resulte de su identificación fiscal o, en su defecto, en forma suficientemente descriptiva. También tendrán la consideración de titulares catastrales cada uno de los comuneros, miembros o partícipes de las mencionadas entidades, por su respectiva cuota.
3. Cuando alguno de los derechos a que se refiere el apartado 1 sea común a los dos cónyuges, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, la titularidad catastral corresponderá a ambos y se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.
4. En caso de discrepancia entre el titular catastral y el del correspondiente derecho según el Registro de la Propiedad sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, se tomará en cuenta, a los efectos del Catastro, la titularidad que resulte de aquél, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.
5. A efectos de sus relaciones con el Catastro, los titulares catastrales se registrarán por las siguientes reglas:
  - a) Cuando concurren varios titulares catastrales en un mismo inmueble, éstos deberán designar un representante. A falta de designación expresa, se considerará como tal al que deba ostentar la condición de contribuyente en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o, si existiera, preferentemente al sustituto del contribuyente. Si concurrieran en esta condición una pluralidad de titulares, la representación recaerá en cualquiera de los comuneros, miembros o partícipes.
  - b) Cuando la titularidad catastral de los bienes inmuebles corresponda a los dos cónyuges, se presumirá otorgada la representación indistintamente a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario.
  - c) En los demás supuestos, o cuando existiera una entidad sin personalidad, la representación se regirá por lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio del derecho de los representados a ser informados en todo momento de las actuaciones realizadas en relación al inmueble, así como de las resoluciones que pudieran adoptarse.»

**Seis.** Se añade un nuevo apartado 3 al artículo 11, que queda redactado en los siguientes términos:

«3. En caso de fincas que hayan sido objeto de coordinación conforme a la legislación hipotecaria, se tomará en cuenta, a los efectos del Catastro, la descripción gráfica coordinada, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la de la coordinación.»

**Siete.** Se modifica el artículo 13, que queda redactado en los siguientes términos:

«1. Son declaraciones los documentos por los que se manifiesta o reconoce ante el Catastro Inmobiliario que se han producido las circunstancias determinantes de un alta, baja o modificación de la descripción catastral de los inmuebles. Las declaraciones se realizarán en la forma, plazos, modelos y condiciones que se determinen por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. Los titulares de los derechos a que se refiere el artículo 9 están sujetos a la obligación de formalizar las declaraciones conducentes a la incorporación en el Catastro Inmobiliario de los inmuebles y de sus alteraciones, excepto en los supuestos de comunicación previstos en este Capítulo. Asimismo están obligados a colaborar con el Catastro Inmobiliario suministrándole cuanta información resulte precisa para su gestión, bien sea con carácter general, bien a requerimiento de los órganos competentes de aquél conforme a lo reglamentariamente establecido. Cuando fueran varios los obligados a declarar un mismo hecho, acto o negocio, cumplida la obligación por uno, se entenderá cumplida por todos.»

**Ocho.** Se modifican las letras a) y d) del artículo 14 y se añade una nueva letra e), quedando redactadas del siguiente modo:

«a) La información que los notarios y registradores de la propiedad deben remitir conforme a lo dispuesto en el artículo 36, en cuanto se refiera a documentos por ellos autorizados o inscritos cuyo contenido suponga la adquisición o consolidación de la propiedad, o la adquisición o constitución de los derechos de usufructo, superficie o de una concesión administrativa, ya se refieran a la totalidad del inmueble o a una cuota indivisa del mismo previamente incorporada en el Catastro, siempre que los interesados hayan aportado la referencia catastral en los términos a que se refiere el Título V y se formalice en escritura pública o se solicite su inscripción en el Registro de la Propiedad.



*Asimismo constituirá comunicación la información que deben remitir los notarios referida a la segregación, división, agregación o agrupación de los bienes inmuebles, siempre que, realizadas las actuaciones que prevé el apartado 2 del artículo 47, conste la referencia catastral de los inmuebles afectados, exista correspondencia entre los inmuebles objeto de dichas actuaciones y la descripción que figura en el Catastro y que se aporte el plano, representado sobre la cartografía catastral, que permita la identificación de esas alteraciones.»*

*«d) La información con trascendencia catastral que debe remitir la Agencia Estatal de Administración Tributaria al Catastro, en los supuestos y condiciones que se determinen reglamentariamente, de la que tenga conocimiento a través de los procedimientos de aplicación de los tributos, que permita completar la titularidad de los inmuebles inscritos en el Catastro con las cuotas de participación no inscritas del cónyuge y de los comuneros, miembros o partícipes de las comunidades o entidades sin personalidad, así como la referida a los datos identificativos, domicilio fiscal y lugar declarado de residencia habitual de los titulares catastrales, con independencia de la fecha de realización de los actos, hechos o negocios jurídicos correspondientes.*

*e) La información con trascendencia catastral que debe remitir el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, relativa a los cambios de los cultivos o aprovechamientos de los bienes inmuebles rústicos, de la que tenga conocimiento con motivo de las solicitudes de ayudas de la Política Agrícola Común.»*

**Nueve.** Se modifica el artículo 15, que queda redactado en los siguientes términos:

«Artículo 15 Procedimiento de incorporación mediante solicitud

*Podrá formular solicitud de baja en el Catastro Inmobiliario, que se acompañará de la documentación acreditativa correspondiente, quien, figurando como titular catastral, hubiera cesado en el derecho que originó dicha titularidad.»*

**Diez.** Se modifican las letras e) y f) del apartado 2 del artículo 16, que quedan redactadas en los siguientes términos:

*«e) La constitución, modificación o adquisición de la titularidad de una concesión administrativa y de los derechos reales de usufructo y de superficie.*

*f) Las variaciones en la cuota de participación que corresponda a cada uno de los cónyuges en los bienes inmuebles comunes, así como en la composición interna y en la cuota de participación de cada uno de los comuneros, miembros y partícipes en los supuestos de concurrencia de varios titulares o de existencia de las entidades sin personalidad a que se refiere el artículo 9.»*

**Once.** Se modifican las letras c) y d) del apartado 2 y el apartado 3, y se añade un nuevo apartado 4 al artículo 18, en los siguientes términos:

*«c) Si los otorgantes le manifestaran la existencia de una discrepancia entre la realidad física y la certificación catastral, el notario solicitará su acreditación por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Cuando el notario entienda suficientemente acreditada la existencia de la discrepancia lo notificará a los titulares que resulten de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 9 que, en su condición de colindantes, pudieran resultar afectados por la rectificación, para que en el plazo de veinte días puedan alegar lo que a su derecho convenga. De no manifestarse oposición a la misma, el notario incorporará la nueva descripción del bien inmueble en el mismo documento público o en otro posterior autorizado al efecto, en la forma establecida en la letra b) anterior.*

*El notario informará a la Dirección General del Catastro sobre la rectificación realizada, por medios telemáticos, en el plazo máximo de cinco días desde la formalización del documento público. Una vez validada técnicamente por la citada Dirección General la rectificación declarada, se incorporará la correspondiente alteración en el Catastro. En los supuestos en que se aporte el plano, representado sobre la cartografía catastral, la alteración se realizará en el plazo de cinco días desde su conocimiento por el Catastro, de modo que el notario pueda incorporar en el documento público la certificación catastral descriptiva y gráfica de los inmuebles afectados que refleje su nueva descripción.*

*d) En los supuestos en que alguno de los interesados manifieste su oposición para la subsanación de la discrepancia o cuando ésta no resultara debidamente acreditada, el notario dejará constancia de ella en el documento público y, por medios telemáticos, informará de su existencia a la Dirección General del Catastro para que, en su caso, ésta incoe el procedimiento oportuno.»*

*«3. La Dirección General del Catastro podrá rectificar de oficio la información contenida en la base de datos catastral cuando la rectificación se derive de uno de los procedimientos de coordinación con el Registro de la Propiedad a los que se refiere el artículo 10 de la Ley Hipotecaria, en los que se hayan utilizado otros medios distintos de la cartografía catastral para la descripción gráfica de las fincas.*

*A tal efecto, una vez tramitado el correspondiente procedimiento de conformidad con la normativa hipotecaria, el Registrador informará a la Dirección General del Catastro sobre la rectificación realizada, por medios electrónicos y en el plazo máximo de cinco días desde la inscripción. Una vez validada técnicamente por la citada Dirección General se incorporará la correspondiente rectificación en el Catastro. La Dirección General del Catastro comunicará la incorporación al Registro de la Propiedad junto con la certificación descriptiva y gráfica actualizada, para que éste haga constar la circunstancia de la coordinación e incorpore al folio real la nueva representación gráfica de la misma.*

A través de este procedimiento no procederá incorporar al Catastro Inmobiliario ninguna alteración catastral que deba ser objeto de alguno de los procedimientos de comunicación regulados en el artículo 14.

4. La Dirección General del Catastro podrá rectificar de oficio la información contenida en la base de datos catastral en cuanto sea necesario para efectuar correcciones de superficie dentro del margen de tolerancia técnica que se defina reglamentariamente, así como para reflejar cambios en los identificadores postales o en la cartografía, o cuando se lleven a cabo otras operaciones de carácter general, legalmente previstas, que tengan por finalidad mantener la adecuada concordancia entre el Catastro y la realidad inmobiliaria.

Cuando la operación de carácter general consista en la rectificación de la descripción de los inmuebles que deba realizarse con motivo de ajustes a la cartografía básica oficial o a las ortofotografías inscritas en el Registro Central de Cartografía, se anunciará en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro el inicio del procedimiento de rectificación por ajustes cartográficos en los municipios afectados y calendario de actuaciones. Tras dicho anuncio se abrirá un periodo de exposición pública en el Ayuntamiento donde se ubiquen los inmuebles durante un mínimo de quince días y la subsiguiente apertura del plazo de alegaciones durante el mes siguiente. Cuando como consecuencia de estas actuaciones se produzcan rectificaciones que superen el diez por ciento de la superficie de los inmuebles, la resolución por la que se aprueben las nuevas características catastrales, que tendrá efectividad el día siguiente a aquel en que se hubiera dictado, se notificará a los interesados de conformidad con lo previsto en el artículo 29, no siendo necesario el anuncio previsto en el apartado 1 de dicho artículo.»

**Doce.** Se modifica el artículo 24, que queda redactado del siguiente modo:

«1. La determinación del valor catastral, salvo en los supuestos a los que se refieren las letras c), d), g) y h) del apartado 2 del artículo 30, se efectuará mediante la aplicación de la correspondiente ponencia de valores.

2. Toda incorporación o modificación en el Catastro Inmobiliario practicada en virtud de los procedimientos previstos en esta Ley, incluirá, cuando sea necesario, la determinación individualizada del valor catastral del inmueble afectado de acuerdo con sus nuevas características.

Dicho valor catastral se determinará mediante la aplicación de la ponencia de valores vigente en el municipio en el primer ejercicio de efectividad de la incorporación o modificación del Catastro o, en su caso, mediante la aplicación de los módulos establecidos para el ejercicio citado para la tramitación del procedimiento simplificado de valoración colectiva.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entiende sin perjuicio de la aplicación de posteriores ponencias de valores o módulos que afecten al inmueble y de los coeficientes de actualización establecidos por las sucesivas leyes de presupuestos generales del Estado.»

**Trece.** Se modifica la letra b) del apartado 2 del artículo 26, que queda redactada del siguiente modo:

«b) Parciales, cuando se circunscriban a los inmuebles de una misma clase de alguna o varias zonas, polígonos discontinuos o fincas, o a inmuebles con características constructivas que requieran su valoración singularizada de acuerdo con lo que se determine reglamentariamente.»

**Catorce.** Se modifica el apartado 3 del artículo 27, que queda redactado del siguiente modo:

«3. Los acuerdos de aprobación de las ponencias de valores se publicarán por edicto en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.

La publicación de dichos acuerdos, que indicará en todo caso el lugar y plazo de exposición al público de las ponencias a que se refieran, se realizará antes del 1 de julio del año en que se adopten, en caso de ponencias de valores totales, y antes del 1 de octubre, en caso de ponencias de valores parciales y especiales.»

**Quince.** Se modifica el apartado 1 del artículo 29, que queda redactado del siguiente modo:

«1. Los procedimientos de valoración colectiva de carácter general y parcial se iniciarán con la aprobación de la correspondiente ponencia de valores, excepto cuando se trate de una ponencia de valores parcial de ámbito nacional que se circunscriba a inmuebles urbanos o rústicos con características constructivas que requieran su valoración singularizada.

Los valores catastrales individualizados resultantes de estos procedimientos podrán notificarse a los titulares catastrales mediante notificación electrónica, por comparecencia presencial o por notificación personal y directa por medios no electrónicos. En el caso de bienes inmuebles que correspondan a un mismo titular catastral, dichos valores individualizados podrán agruparse en una o varias notificaciones, cuando razones de eficiencia lo aconsejen y resulte técnicamente posible.

El trámite de la notificación se iniciará mediante la publicación de un anuncio en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.»

**Dieciseis.** Se modifica el artículo 30, que queda redactado del siguiente modo:

«1. El procedimiento simplificado se iniciará mediante acuerdo que se publicará por edicto en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro y no requerirá la elaboración de una nueva ponencia de valores.

2. Este procedimiento se regirá por las siguientes reglas:

- a) Cuando tuviera por causa una modificación de planeamiento que varíe el aprovechamiento urbanístico de los bienes inmuebles, manteniendo los usos anteriormente fijados, se determinarán los nuevos valores catastrales de las fincas afectadas por aplicación del valor recogido para esos usos en la ponencia vigente conforme a los parámetros urbanísticos mencionados.
- b) Cuando tuviera por causa una modificación de planeamiento que varíe el uso de los bienes inmuebles, dichos bienes se valorarán tomando como valor del suelo el mínimo que corresponda a su nuevo uso, de los previstos en el polígono de valoración de la ponencia vigente en el que se hallen enclavados o, en defecto del mismo, el mínimo para dicho uso de los incluidos en la mencionada ponencia. Dicha valoración deberá respetar en todo caso los criterios de coordinación de valores del municipio.
- c) Cuando, con motivo de la modificación o desarrollo del planeamiento, los suelos adquieran la consideración de suelo de naturaleza urbana de conformidad con lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 7, podrán ser valorados mediante la aplicación de los módulos específicos para los distintos usos que se establezcan por orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.
- d) Se podrá aplicar el procedimiento de valoración previsto en el párrafo anterior cuando en los suelos a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 7, los valores que sirvieron de base para la determinación de sus valores catastrales no se correspondan con los módulos específicos establecidos en la mencionada orden.
- e) Cuando, con motivo de la modificación o aprobación del planeamiento, los suelos adquieran la consideración de suelo de naturaleza urbana de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 7, podrán ser valorados tomando como valor de suelo el mínimo de los previstos en la ponencia vigente para el uso de que se trate, sin perjuicio de la consideración, en su caso, de la urbanización pendiente de realizar. Dicha valoración deberá respetar en todo caso los criterios de coordinación de valores del municipio.
- f) A partir del momento de aprobación del correspondiente proyecto de reparcelación u otro instrumento de gestión urbanística, las parcelas resultantes ubicadas en los suelos a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 7, se podrán valorar tomando como valor de suelo el que corresponda a su nuevo estado de desarrollo y de acuerdo con los criterios del párrafo anterior.
- g) Cuando, con motivo de la anulación o modificación del planeamiento el suelo de los inmuebles pierda la consideración de suelo de naturaleza urbana, no estando incluidos en los supuestos recogidos en las letras c), d), e) y f) del apartado 2 del artículo 7, se podrán valorar como bienes inmuebles rústicos, considerando, en su caso, su localización.
- h) Cuando, con motivo de la aprobación o modificación de instrumentos de ordenación territorial y urbanística se clasifiquen suelos como urbanizables o se prevea o permita su paso a la situación de suelo urbanizado y se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados, y en tanto no cuenten con determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, los inmuebles rústicos afectados se valorarán considerando, en todo caso, su localización.

3. Los actos dictados como consecuencia de los procedimientos regulados en este artículo se notificarán a los interesados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 y tendrán efectividad, con independencia del momento en que se produzca la notificación de su resolución, el día 1 de enero del año siguiente a aquel en que tuviere lugar la aprobación, modificación o anulación del instrumento de ordenación o gestión urbanística del que traigan causa, excepto en el supuesto contemplado en la letra d) del apartado anterior, que tendrá eficacia el 1 de enero del año en que se inicie el procedimiento.

En todo caso, el plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses a contar desde la fecha de publicación del acuerdo de inicio. El incumplimiento del plazo máximo de notificación determinará la caducidad del procedimiento respecto de los inmuebles afectados por el incumplimiento sin que ello implique la caducidad del procedimiento ni la ineficacia de las actuaciones respecto de aquellos debidamente notificados.»

**Diecisiete.** Se modifica el apartado 2 del artículo 36, que queda redactado del siguiente modo:

«2. *Las Administraciones y demás entidades públicas, los fedatarios públicos y quienes, en general, ejerzan funciones públicas estarán obligados a suministrar al Catastro Inmobiliario, en los términos previstos en el artículo 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuantos datos o antecedentes relevantes para su formación y mantenimiento sean recabados por éste, bien mediante disposición de carácter general, bien a través de requerimientos concretos. A tal fin, facilitarán el acceso gratuito a dicha información en los términos que acaban de indicarse, a través de medios telemáticos.*

*En particular, las entidades locales y demás Administraciones actuantes deberán suministrar a la Dirección General del Catastro, en los términos que reglamentariamente se determinen, aquella información que revista trascendencia para el Catastro*

*Inmobiliario relativa a la ordenación y a la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, así como al planeamiento y gestión urbanística, concentraciones parcelarias, deslindes administrativos y expropiación forzosa. Igualmente las Administraciones públicas competentes deberán remitir a la Dirección General del Catastro la información obtenida con motivo de la gestión de ayudas agrarias sobre los bienes inmuebles rústicos que revista transcendencia para el Catastro Inmobiliario.»*

**Dieciocho.** Se modifica la letra b) del apartado 1 del artículo 53, que queda redactada como sigue:

*«b) Para la identificación y descripción de las fincas, así como para el conocimiento de las alteraciones catastrales relacionadas con los documentos que autoricen o los derechos que inscriban o para los que se solicite su otorgamiento o inscripción, por los notarios y registradores de la propiedad, de conformidad con lo establecido en esta Ley y en la legislación hipotecaria. Asimismo los notarios podrán acceder a los acuerdos catastrales derivados de dichas alteraciones para su entrega, en su caso, a los interesados.»*

**Diecinueve.** Se modifica la disposición adicional cuarta, que queda redactada del siguiente modo:

*«Disposición adicional cuarta Valoración de las construcciones indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales ubicadas en suelo rústico*

*En aquellos municipios en los que no se haya realizado un procedimiento de valoración colectiva de carácter general con posterioridad al 1 de enero de 2006, a partir de la publicación de la resolución a la que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional tercera, se determinará un nuevo valor catastral para aquellos bienes inmuebles que, con arreglo a la normativa anterior a la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, tengan naturaleza rústica y cuenten con construcciones indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.*

*Estos valores, en tanto no se aprueben las nuevas normas reglamentarias de valoración de inmuebles rústicos, se obtendrán por la aplicación de las reglas contenidas en la disposición transitoria primera, referidas a la ponencia de valores vigente en el municipio. Los valores tendrán efectividad el día 1 de enero siguiente a aquel en que se publique la mencionada resolución, con independencia de la fecha en que se notifiquen.»*

**Veinte.** Se da nueva redacción a los apartados 1 y 2 de la disposición transitoria primera, que quedan redactados en los siguientes términos:

*«1. La clasificación de bienes inmuebles rústicos y urbanos establecida por esta Ley será de aplicación a partir del primer procedimiento de valoración colectiva de carácter general que se realice con posterioridad al 1 de enero de 2003, manteniendo hasta ese momento los inmuebles que figuren o se den de alta en el Catastro la naturaleza que les correspondería conforme a la normativa anterior a la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria séptima.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las construcciones ubicadas en suelo rústico que no resulten indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, mantendrán su naturaleza urbana hasta la realización, con posterioridad al 1 de enero de 2006, de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, cualquiera que sea la clase de inmuebles a los que éste se refiera, o de carácter parcial que los incluya expresamente.*

*En estos casos se determinará simultáneamente un nuevo valor catastral para todos aquellos inmuebles que cuenten con una construcción en suelo de naturaleza rústica, con la excepción de aquellos cuyo valor haya sido determinado de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional cuarta de esta Ley. Estos valores, en tanto no se aprueben las nuevas normas reglamentarias de valoración de inmuebles rústicos, se obtendrán por la aplicación de las siguientes reglas:*

- a) El valor del suelo de la superficie ocupada por las construcciones se determinará por aplicación de los módulos específicos que se aprueben por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.*
- b) El valor de la construcción se obtendrá por aplicación de idénticas reglas a las que se determinen para la obtención del valor de las construcciones de los bienes inmuebles urbanos en la ponencia de valores de la que trae causa el procedimiento de valoración colectiva.*
- c) El valor catastral del inmueble resultará de la suma de dos componentes, de las cuales el primero se calculará mediante la suma de los valores resultantes de las reglas anteriores afectada por el coeficiente de referencia al mercado vigente para los inmuebles urbanos, y el segundo estará constituido, en su caso, por el valor catastral vigente del suelo del inmueble no ocupado por construcciones.*

*En defecto de norma específica, al procedimiento de determinación del valor catastral y de la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los inmuebles rústicos a que se refiere este apartado le será de aplicación la regulación propia del procedimiento de valoración colectiva de carácter general o parcial, especialmente en lo relativo a la competencia para la determinación del valor catastral y de la base liquidable, a la realización del trámite de audiencia, a la notificación y efectividad de los valores catastrales y bases liquidables y a la impugnación de los actos que se dicten.*

En los municipios en los que se realice el procedimiento de valoración colectiva a que se refiere este apartado y hasta que entre en vigor el citado desarrollo reglamentario, se aplicarán estas mismas reglas a la valoración tanto de las variaciones que experimenten las construcciones en suelo rústico, como de las nuevas construcciones que sobre el mismo se levanten.

2. Los bienes inmuebles de características especiales que, a la entrada en vigor de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, constaran en el Catastro Inmobiliario conforme a su anterior naturaleza, mantendrán, hasta la entrada en vigor de los nuevos valores resultantes de las ponencias especiales que se aprobarán antes del 31 de diciembre de 2007 su valor catastral, sin perjuicio de su actualización cuando proceda, así como el régimen de valoración.

La incorporación al Catastro Inmobiliario de los restantes inmuebles que, conforme a esta Ley, tengan la condición de bienes inmuebles de características especiales se practicará antes del 31 de diciembre de 2005.»

**Veintiuno.** Se modifica la disposición transitoria segunda, que queda redactada del siguiente modo:

«1. Lo establecido en el Título II de esta Ley para la determinación del valor catastral queda en suspenso respecto a los bienes inmuebles rústicos hasta que mediante ley se establezca la fecha de su aplicación.

Hasta ese momento, el valor catastral de los referidos bienes será el resultado de capitalizar al tres por ciento el importe de las bases liquidables vigentes para la exacción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente al ejercicio 1989, obtenidas mediante la aplicación de los tipos evaluatorios de dicha contribución, prorrogados en virtud del Real Decreto-Ley 7/1988, de 29 de diciembre, sobre prórroga y adaptación urgentes de determinadas normas tributarias o de los que se hayan aprobado posteriormente en sustitución de ellos, y sin perjuicio de su actualización anual mediante los coeficientes establecidos y los que establezcan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, una vez incorporadas las alteraciones catastrales que hayan experimentado o experimenten en cada ejercicio.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, tratándose de inmuebles rústicos cuyo suelo haya sido clasificado como urbanizable por los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados o cuando éstos prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y en tanto no cuenten con determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, la valoración catastral se realizará mediante la aplicación de los módulos que, en función de su localización, se establezcan por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

En tanto se dicta dicha orden ministerial, el valor catastral del suelo de la parte del inmueble afectada por dicha clasificación y no ocupada por construcciones, será el resultado de multiplicar la citada superficie por el valor unitario obtenido de aplicar un coeficiente de 0,60 a los módulos de valor unitario de suelo determinados para cada municipio para los usos distintos del residencial o industrial, de acuerdo a los artículos 1 y 2 de la Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre, por la que se determinan los módulos de valoración a efectos de lo establecido en el artículo 30 y en la disposición transitoria primera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, y por el coeficiente de referencia al mercado de 0,5.

Estos criterios de valoración serán de aplicación a los inmuebles rústicos afectados a partir del primer procedimiento simplificado de valoración colectiva que se inicie con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.»

**Veintidós.** Se modifica la disposición transitoria séptima, que queda redactada del siguiente modo:

«Disposición transitoria séptima Régimen transitorio para la aplicación de la modificación de la letra b) del apartado 2 del artículo 7

El cambio de naturaleza de los bienes inmuebles urbanos cuya clasificación no se corresponda con la letra b) del apartado 2 del artículo 7 en la redacción dada al mismo por la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, será de aplicación a partir del primer procedimiento simplificado de valoración colectiva que se inicie con posterioridad a su entrada en vigor. A tales efectos los Ayuntamientos deberán suministrar a la Dirección General del Catastro información sobre los suelos que se encuentren afectados. Dicho procedimiento se ajustará a lo dispuesto en la letra g) del apartado 2 del artículo 30, con excepción de su efectividad, que tendrá lugar el 1 de enero del año en que se inicie dicho procedimiento. Los inmuebles rústicos que a la entrada en vigor de la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, se encuentren en la situación prevista en el apartado 2 de la disposición transitoria segunda, se podrán valorar de acuerdo con los criterios contenidos en dicho apartado a través del procedimiento simplificado de valoración colectiva previsto en la letra h) del apartado 2 del artículo 30, con excepción de su efectividad, que tendrá lugar el 1 de enero del año en que se inicie dicho procedimiento.»

## TEMAS FISCALES

### La imposibilidad de impugnación indirecta de las ponencias de valores a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2011

Luis Javier Ruiz González. Vocal TEAR de Madrid para tributos cedidos por las CCAA y Tributos Locales

#### 1. LAS PONENCIAS DE VALORES

El artículo 22 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en adelante TRLCI, establece que el valor catastral “es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y está integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones.” El propio TRLCI en su artículo 23.2 impone un límite inquebrantable al valor catastral, el precio de mercado: “El valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor del mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre las partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de la misma clase.”

Establecido que cada bien inmueble tiene un valor catastral y que cada valor catastral tiene por límite el valor de mercado definido como el valor que el inmueble podría alcanzar al venderse entre particulares, la ley establece como sistema de determinación de dicho valor catastral, la aplicación de la correspondiente ponencia de valores<sup>1</sup>.

La ponencia de valores es definida por el catastro como “un documento elaborado por la Dirección General del Catastro que recoge los criterios, módulos de valoración y demás elementos precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral de los bienes inmuebles, que se encuentran dentro de su ámbito de aplicación<sup>2</sup>.”

El apartado tres de la norma técnica de valoración 22 de las incluidas en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, recoge la necesidad de que toda ponencia de valores contenga en documento separado el correspondiente estudio de mercado, al disponer que “las ponencias de valores se acompañarán, en documento separado, de los análisis y las conclusiones de los estudios de mercado y de los resultados obtenidos por la aplicación de los mismos a un número suficiente de fincas, al objeto de comprobar la relación de los valores catastrales con los valores de mercado”.

Este precepto es completado por la norma 23, que establece que el Catastro establecerá los criterios y el contenido mínimo de los estudios de mercado que sirven de base para la redacción de las ponencias de valores<sup>3</sup>.

El ámbito de aplicación de las ponencias será municipal, salvo que determinadas circunstancias justifiquen una extensión mayor<sup>4</sup>.

A su vez las ponencias pueden ser:

- Totales, cuando se extiendan a la totalidad de los bienes inmuebles de una misma clase.
- Parciales, cuando se refieran a los inmuebles de una misma clase de algunas o varias zonas, polígonos discontinuos o fincas o a inmuebles con características constructivas que requieran su valoración singularizada.
- Especiales, cuando afecten exclusivamente a uno o varios grupos de bienes inmuebles de características especiales<sup>5</sup>.

1 Art. 24.1 del TRLCI.

2 El art. 25 del TRLCI indica el contenido de las ponencias de valores.

3 En la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2005, rec. 7601/2000, se determina que dichos criterios de elaboración de las Ponencias de valores, recogidos en Normas de Servicio Complementarias, deben ser contempladas en la Ponencia de valores.

4 Art. 26.1 del TRLCI.

5 Clasificación recogida en el artículo 26.2 de la TRLCI en redacción dada por la Ley 13/2015, de 24 de junio. Los bienes inmuebles de naturaleza especial están integrados por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora, que por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configuran a efectos catastrales como un único bien inmueble. (Art. 8.1 TRLCI).

d. El órgano responsable de la elaboración de las Ponencias de valor es la Dirección General del Catastro<sup>6</sup> salvo que se realicen de forma indirecta a través de convenios de colaboración que se celebren con otras administraciones públicas, respetando los términos reglamentarios impuestos. Antes de su aprobación será necesario que se sometan a informe de los ayuntamientos interesados, en el caso de las ponencias totales o parciales, pues nada se dice en el TRLCI a este respecto de las especiales. El sistema de comunicación a los ciudadanos de las ponencias de valores es su exposición pública, de tal forma que sólo el acuerdo de aprobación de las mismas era objeto de publicación en el Boletín Oficial de la provincia y en el caso de las ponencias especiales, en el BOE o el de la provincia según su ámbito territorial. Este sistema ha sido alterado tras la modificación del artículo 27 del TRLCI por la Ley 13/2015, de 24 de junio, que ha dispuesto que los acuerdos de aprobación de las ponencias de valores no se publiquen en boletín, sino por edicto en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro. Tanto antes como ahora, los acuerdos de aprobación recogen para general conocimiento el lugar y plazo de exposición al público de las ponencias a que se refieran. La finalización de este plazo da comienzo al previsto para la impugnación de la ponencia de valores.

## 2. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS PONENCIAS DE VALORES

En el análisis de la naturaleza jurídica de las ponencias de valores, hay que diferenciar entre disposición de carácter general y acto administrativo. El Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de junio de 2001, Rec. de Casación nº 2709/1997, analiza ambas figuras y llega a la siguiente conclusión: *“la naturaleza de disposición de carácter general o acto administrativo no viene determinada simplemente por una diferencia cuantitativa, destinatarios generales o indeterminados para el reglamento y determinados para el acto administrativo, sino que la diferencia sustancial entre disposición de carácter general y acto administrativo es una diferencia de grado, o dicho de otro modo, la diferencia está en que en reglamento innova el ordenamiento jurídico con vocación de permanencia, en tanto que el acto se limita a aplicar el derecho subjetivo existente... admite pacíficamente la figura de los actos administrativos generales que tiene como destinatario una pluralidad indeterminada de sujetos.”*

En cuanto a la naturaleza jurídica de las ponencias de valores se puede afirmar que se trata de actos administrativos de carácter general, actos administrativos por tratarse de actuaciones de órganos de la Administración de gestión de un tributo, dirigidas a determinar sus bases, y que se acaban materializando en la determinación de concretas magnitudes que afectan a cada sujeto pasivo.

Además, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado de forma reiterada que las Ponencias de Valores son actos administrativos y no disposiciones generales, porque si tuvieran éste último carácter no serían impugnables ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, tal como indica el artículo 27.4 del TRLCI, siendo que estos órganos revisores carecen de competencia para conocer de impugnación de disposiciones generales<sup>7</sup>. Y es que los actos de aprobación de las Ponencias de Valores, insertados en un procedimiento de determinación del valor catastral, tienen carácter general por su contenido y destinatarios, pero ello no les hace perder su carácter de ser consecuencia de la aplicación del ordenamiento jurídico, por lo que no forman parte del mismo y no pueden equipararse a las disposiciones generales<sup>8</sup>.

## 3. IMPUGNACIÓN DE LAS PONENCIAS DE VALORES

La impugnación de las disposiciones reglamentarias en vía administrativa se puede realizar de dos formas distintas, bien impugnando la disposición por vía contencioso-administrativa, lo que es denominado recurso directo, o bien, recurriendo un acto que resulta de aplicar dicha disposición, es decir, impugnando un acto administrativo con el único fundamento de que este ha sido dictado en aplicación de un reglamento que se considera ilegal, lo que se denomina recurso indirecto.

### 3.1. Recurso Directo

El artículo 25.1 de la Ley 29/1998, de 13 de junio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, LJCA en adelante, dispone que: *“El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general, y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos*

<sup>6</sup> Art. 27.1 del TRLCI.

<sup>7</sup> En este mismo sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2011 (Recurso de Casación núm. 1348/2006).

<sup>8</sup> La exclusión del carácter de disposiciones generales de las Ponencias de Valores ha sido confirmada por Sentencias posteriores a las antes indicadas, como la de 21 de noviembre de 2006 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3903/2001), declarándose en esta última, con el valor que da ser resolutoria de un recurso de casación para la unificación de doctrina, “que se ha dicho reiteradamente por esta Sala (por todas, Sentencias de 13 de junio de 1997 7 de marzo y 4 de abril de 1998) que las ponencias de valores no tienen el carácter de disposiciones generales, por lo que su impugnación no permite acceder a la casación por la vía del artículo 26 de la LRJCA”

o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente sobre el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos”.

Es claro que la impugnación de las ponencias de valores mediante el recurso directo no supone ninguna dificultad o peculiaridad ya que las ponencias de valores son actos administrativos, tal y como la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha declarado de forma reiterada y no disposiciones generales, porque si tuvieran éste último carácter no serían impugnables ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, tal como indica el artículo 27.4 de la TRLCI, siendo que estos órganos revisores carecen de competencia para conocer de impugnación de disposiciones generales<sup>9</sup>.

### 3.2. Tipología de los recursos directos contra las ponencias de valores

En el apartado cuarto del artículo 27 del TRLCI se hace alusión a la impugnación de las ponencias de valores de forma sucinta al indicar que “serán recurribles en vía económico-administrativa, sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto”<sup>10</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, es evidente que las Ponencias de Valores pueden ser impugnadas mediante recurso Potestativo de Reposición, ya que tal y como dispone el artículo 222.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT: “los actos dictados por la Administración Tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición.” Se establece una única limitación a la hora de utilizar este medio de impugnación, la imposibilidad de articular simultáneamente el recurso potestativo de revisión y la reclamación económico-administrativa<sup>11</sup>.

Cuando, una vez resuelto el recurso de reposición de forma expresa o presunta, o no habiéndose presentado, se decida interponer reclamación económico-administrativa, es necesario discernir el órgano competente para conocerla.

El artículo 228.2 de la LGT establece que “en el ámbito de competencias del Estado, son órganos económico administrativos:

- a. El Tribunal Económico- Administrativo Central.
- b. Los Tribunales Económicos Administrativos Regionales y Locales.”

En el artículo 229 de la LGT se enumeran las competencias de cada uno de estos órganos económico-administrativos, recogiendo en su apartado 1.a) que el Tribunal Económico-Administrativo Central “conocerá en única instancia, de las reclamaciones económico administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda...”.

Como se ha expuesto en el apartado primero de este estudio, las ponencias de valores son aprobadas por la Dirección General del Catastro (art. 27 TRLCI) órgano directivo de la Administración General del Estado que se encuentra encuadrado dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda<sup>12</sup>. A sensu contrario, los Tribunales Económicos-Administrativos Regionales no son competentes para conocer de las reclamaciones económico-administrativas contra las ponencias de valores, pues estos actos no se encuentran dentro de su ámbito de competencias, conforme lo previsto en el art. 229.2 de la LGT<sup>13</sup>,

Por último, debe recordarse que contra la resolución expresa o presunta de la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra la ponencia de valores, solo cabe recurrir ante la Audiencia Nacional, que es el órgano jurisdiccional competente para conocer dichos recursos<sup>14</sup>.

### 3.3. Recurso indirecto

En vía administrativa, el recurso indirecto está regulado en el art. 107.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en adelante LRJPAC, donde se establece que “Contra las disposiciones administrativas de carácter general no cabrá recurso en vía administrativa.

Los recursos contra un acto administrativo que se funden únicamente en la nulidad de alguna disposición de carácter general podrán interponerse directamente ante el órgano que dictó dicha disposición”. Por tanto, ante la imposibilidad de plantear

9 En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2011 (Recurso de Casación núm. 1348/2006)

10 En redacción coherente con el art. 226 b) y 227 de la LGT

11 Limitación establecida en el artículo 222.2 de la Ley General tributaria: “El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa. Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.

Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuviera como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo”.

12 Así lo establece el artículo 2 del Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por la que se aprueba la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas cuando dice en el apartado 1. “La secretaría de Estado de Hacienda, bajo la superior dirección del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas...” y el apartado 2. “La secretaría de Hacienda estará integrada por los siguientes órganos Directivos: b) La Dirección General del Catastro”

13 “Los tribunales económicos-administrativos regionales y locales conocerán en instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la AGE y, en su caso por los órganos de la administración de las Comunidades Autónomas y de las ciudades con Estatuto de autonomía...”.

14 Así lo dispone el art. 11.1 apartado d) de la ley 28/1998, de 13 de junio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa



un recurso administrativo directo contra las disposiciones administrativas de carácter general, la LRJPAC establece la posibilidad de impugnación del acto que se funda o aplica dicha disposición ante el mismo órgano que dictó ésta, para que pueda dirimir, aun indirectamente sobre la validez de la propia disposición.

Es decir, lo que se está impugnando es el acto administrativo que resulta de la aplicación de una disposición de carácter general que se considera ilegal por contraria a derecho y dado que la disposición se considera ilegal, el recurrente entiende, por ende, que también lo es el acto administrativo resultado de su aplicación.

En este caso, el órgano de la administración que resuelva el recurso, que es el mismo que dictó la disposición, puede en su resolución anular el acto administrativo impugnado, pero nunca podrá anular la disposición de carácter general en que se este se fundó.

Para poder anular dicha disposición habrá que acudir, o bien, en vía administrativa a la figura de la revisión de oficio recogida en el art. 102.2 de la LRJPAC *“en cualquier momento, las administraciones públicas de oficio, previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma si lo hubiere, podrán declarar la nulidad de las disposiciones administrativas en los supuestos previstos del art. 62.2”*. O bien, en vía jurisdiccional, al instrumento previsto en el art. 26 de la LJCA:

*“1. Además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho.*

*2. La falta de impugnación directa de una disposición general o la desestimación de un recurso que frente a ella se hubiera interpuesto no impiden la impugnación de los actos de aplicación con fundamento en lo dispuesto en el apartado anterior.”*

Por lo tanto, la LJCA recoge expresamente la figura del recurso indirecto contra disposiciones de carácter general que puede ser presentado por cualquier persona con interés particular y no quedando las posibilidades de actuación limitadas a la actividad de oficio de la administración. El juez o tribunal que conozca el recurso indirecto y lo estime mediante sentencia firme por considerar ilegal el contenido de la disposición de carácter general aplicada, deberá<sup>15</sup>:

- 1º plantear la cuestión de ilegalidad ante el tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición.
- 2º resolver la validez o nulidad de la disposición general cuando fuera competente para conocer el recurso directo.

Por último, hay que señalar que el Tribunal Supremo siempre es competente para anular disposiciones de carácter general cuando conozca un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma.

## 4. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 11 DE JULIO DE 2013.

### 4.1 El planteamiento de la parte demandante en la sentencia de instancia

Determinado inmueble sito en el término municipal de Villajoyosa fue objeto de una notificación individual de valor catastral realizada por la Gerencia Provincial de Alicante de la Dirección general del Catastro, destinada a aplicar a la finca una nueva valoración colectiva. Este acto administrativo fue objeto de recurso de reposición que fue desestimado.

Contra el mismo se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que fue desestimado con posterioridad a la interposición de este recurso, el 22 de diciembre de 2008.

El objeto del recurso contencioso-administrativo fue la desestimación presunta por silencio de la reclamación económico-administrativa y fue resuelto por la sección tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, TSJCV en adelante, mediante Sentencia nº 530/2011, de 17 de mayo.

Los motivos de impugnación incluidos en el recurso eran:

- 1º La nulidad del valor catastral notificado por la aplicación indebida del método de valoración, y
- 2º como cuestión fundamental, según la sala, la inexistencia del estudio de mercado y por tanto la falta de motivación de la valoración catastral *“ya que únicamente existían unos folios sueltos e inconexos de lo que podría ser la ponencia de valores, sin que ni siquiera conste el preceptivo estudio de mercado”*.

Así, el planteamiento de la parte recurrente se puede sintetizar, en sus propias palabras en que *“tal y como ha sido resuelto en un procedimiento anterior y similar a este se impugna el acto administrativo recurrido en el presente procedimiento (notificación individual del valor catastral de la finca identificada en el precedente párrafo) con fundamento en la falta de ajuste a Derecho de la Ponencia de Valores de la que trae causa, impugnándose de forma indirecta el sistema de valoración adoptado por la Ponencia de Valores en aplicación de la cual se ha producido la determinación de valor catastral notificado individualmente.”*

15 Artículo 27 de la LJCA.

## 4.2 La sentencia de instancia

La sentencia de instancia no sólo resuelve sobre la procedencia de declarar nulo el valor catastral notificado al recurrente, sino también, y aunque no fue objeto del petitum de la demanda, sobre la declaración de nulidad de la Ponencia de valores en la que se basa el mismo.

Por lo tanto, el TSJCV parte de la base de que la falta de inclusión en el expediente del correspondiente Estudio de Mercado, y de su aportación cuando la parte demandante lo requirió, son motivos suficientes para considerar que la Ponencia de Valores no está adecuadamente motivada, circunstancia que impele a declarar la nulidad, no sólo de la notificación del valor catastral, sino también para anular por completo la Ponencia de Valores de Villajoyosa aun cuando la parte recurrente no lo solicite en ningún momento.

Dado que la parte recurrente no incluía en su recurso la petición de anular la Ponencia de valores, es obvio que la Sala se atorroya la competencia de resolver el recurso indirecto contra la Ponencia de Valores, asunto que será ampliamente discutido en la Sentencia del Tribunal Supremo que nos ocupa.

Así el TSJCV considera trascendental determinar la importancia que tienen la ausencia de los estudios de mercado que deben obligatoriamente contener todas las ponencias de valores a la hora de considerarlas suficientemente motivadas y los elementos que debe contener las mismas para así ser adecuadas a derecho, al indicar que tanto en las Sentencias nº 1537/2007, nº 162/2010, entre otras de la misma sala, y con cita en otras de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo se exigían estos requisitos:

*“En este aspecto (la existencia o no de motivación suficiente y adecuada) es fundamental analizar si ha existido y obra en el expediente el estudio de mercado propiamente dicho, y si el mismo ha sido elaborado con base a fuentes adecuadas, y en la forma también adecuada, para fundar los valores de que parte.*

*Sobre el estudio de mercado... esta sala ha declarado anteriormente (s.733/06 de 27/9) lo siguiente:*

*“No cabe la menor duda que, al impugnar los valores catastrales, estamos impugnando la ponencia de valores, que es precisamente el elemento económico y administrativo que le sirve de fundamento, de forma que el resultado final, esto es, el valor, tiene su sustento en el desarrollo de la ponencia, que fundamentalmente está integrado por una serie de fases, diseñadas por el RD 1020/93”.*

En las sentencias mencionadas el TSJCV establece que la ponencia puede ser cuestionada en dos momentos, en primer lugar, en el de su publicación, lo que considera recurso directo, y en segundo lugar, cuando se notifiquen los valores asignados a los distintos inmuebles comprendidos en el área de aplicación de la ponencia, recurso indirecto.

Finalmente en la sentencia de instancia se llega a la conclusión de que *“A raíz de todo lo anterior, de acuerdo con la norma expuesta, y la jurisprudencia concomitante alegada, se desprende que el primer paso del que parte la determinación del valor catastral, son los estudios de mercado referidos a las fincas, de modo que no solo deben constar, sino, que además, físicamente constituyen documentos que deben acompañar a la ponencia de valores.*

*Por todo ello, la inexistencia de tal estudio de mercado es causa más que suficiente para la anulación de la ponencia de valores de que se trata (y, derivadamente, del valor catastral individual aquí recurrido). Téngase en cuenta que dicho estudio, al margen ya de que no figurase dentro de la documentación que conformaba el inicial expediente administrativo aportado por la administración demandada, fue expresa y específicamente requerido -a instancia de la actora- como complementación del expediente, sin que tampoco en esta segunda ocasión fuera remitido. De hecho el soporte informático remitido por la Gerente Territorial del Catastro de Alicante como “Ponencia de Valores Catastrales de Villajoyosa” consta de tres archivos (...) y en ninguno de los cuales se localiza el preceptivo estudio de mercado”.*

Por lo que en su fallo la sentencia estima el recurso Contencioso administrativo interpuesto y declara que *“debemos anular y anulamos los actos administrativos impugnados así como la Ponencia de Valores de los que traen causa los mismos”.*

## 4.3 La sentencia del Tribunal Supremo

La sentencia de instancia fue objeto de casación por parte de la representación procesal de la Administración General del Estado. El recurso se fundamentó en tres motivos expuestos por la Abogacía del Estado, de los cuales solo se admitieron dos. En primer lugar, el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por la infracción de los artículos 25, 26, 27 y 31 de la LJCA en cuanto al objeto del proceso, concretamente por la falta de congruencia de la Sentencia con las pretensiones de las partes, específicamente con el petitum *“al entender que la Ponencia de Valores es una disposición de carácter general y resolver un recurso indirecto con falta de competencia”.* En segundo lugar, por infracción del artículo 65 de la ley de Haciendas Locales ya que se consideró inmotivada y errónea la determinación de los valores catastrales de los inmuebles del municipio. La parte recurrida puso de manifiesto en el escrito de oposición que el pronunciamiento del TSJCV no supuso la infracción de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, ya que se anuló la ponencia de valores porque esta carecía de los elementos esenciales para que tuviera validez. En defensa de esta tesis se utilizaron una serie de sentencias del Tribunal Supremo, superadas en la actualidad según el propio Alto Tribunal en la Sentencia analizada, que establecían que las ponencias tienen

“un valor cuasi reglamentario, y de ahí que el legislador haya querido imponer su publicidad en el Boletín Oficial de la Provincia y su exposición durante 15 días (art. 70.4 de la Ley de las Haciendas Locales)”. Dichas sentencias fueron resultado de recursos de casación que el Tribunal Supremo interpretó de cuantía indeterminada, interpretación de la que se deduce la posibilidad de recurso indirecto contra la ponencia de valores, acto por naturaleza de cuantía indeterminada, puesto que el acto individualizado de valoración tiene una concreta cuantía representada en el valor catastral recogido en el mismo. Recapitulando y en palabras de la propia sentencia del Tribunal Supremo, “la sala de instancia entendió que se estaba ante un supuesto de impugnación indirecta tácita. El recurso de casación formulado trata de mantener que las Ponencias de Valores Catastrales no son disposiciones de carácter general y que, por tanto, no cabe su impugnación indirecta”.

La doctrina desarrollada en esta Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2013, rec. 5190/2011, parte del hecho de que la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJCV no tenía competencia para declarar la nulidad de la Ponencia de Valores de Villajoyosa, argumentando que tal y como recoge el Real Decreto 1552/2004 de 25 de junio, que desarrolla la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda, el órgano competente para la elaboración y aprobación de las ponencias de Valores es la Dirección General del Catastro, órgano central de la Administración general del Estado, de ahí que, conforme lo previsto en el art. 27.4 del TRLCI las ponencias de valores, actos administrativos dictados por dicho órgano directivo, son recurribles ante el Tribunal Económico Administrativo Central y contra su resolución conocerá la Audiencia Nacional (art.11.1.d de la LJCA), en ningún caso el TSJCV.

Hasta aquí, el Tribunal Supremo se limita a recordar algo obvio como el régimen de competencias del recurso directo contra ponencias de valores; lo novedoso es que el Alto Tribunal llega a la conclusión de que el tribunal de instancia no tenía competencia para accionar el recurso indirecto al indicar “no solo ninguna pretensión se había accionado contra la Ponencia de Valores, como bien dice la Sentencia de Instancia, sino que la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana no tenía competencia para declarar la nulidad de la ponencia de valores, acto cuya impugnación tiene un cauce procedimental expresamente previsto legalmente, y, desde luego, en absoluto era aplicable el art. 27.2 de la LJCA, ni existe Disposición General, ni el tribunal es competente al efecto, y es dicho artículo inaplicable al caso el que sirve de base a la sala de instancia para anular la citada ponencia”.

En segundo lugar, la Sentencia del Tribunal Supremo analiza el ámbito de delimitación de los efectos de cosa juzgada ya que junto con el escrito de oposición al recurso, la parte recurrida adjuntó dos Sentencias firmes del TSJCV, en la que se falla la nulidad de la Ponencia de Valores. Concretamente, la fechada el 31 de enero de 2011 fue objeto de recurso de casación inadmitido por el Tribunal Supremo en Auto de 26 de enero de 2012 por insuficiencia de cuantía.

Basándose en dicha firmeza, la parte recurrida planteó como cuestión previa la procedencia del archivo del recurso por pérdida del objeto, ya que una vez que se ha declarado la ponencia de valores nula por Sentencia judicial firme esta deja de formar parte del ordenamiento jurídico. Para sostener su argumentación se citó la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2012, rec. nº 1656/2008, que recoge este pronunciamiento:

*“Es cierto que dicha sentencia fue recurrida en casación para la unificación de doctrina por el abogado del Estado, siendo inadmitido por la Sala de Valencia, y el posterior recurso de queja nº 172/2008 fue desestimado por esta Sala, mediante Auto de 29 de junio de 2009, por razón de su cuantía.*

*Lo dicho supone que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana es firme, conteniendo un pronunciamiento que expulsa del ordenamiento jurídico la Ponencia de Valores Catastrales aprobada en Resolución de 28 de junio de 2005, del Director General del Catastro del Ministerio de Economía y Hacienda, por apreciar su nulidad, siendo esta resolución la misma que constituye el presente recurso de casación.*

*En consecuencia, resulta indudable que el recurso que ahora decidimos ha perdido su objeto, en la medida que la Ponencia de Valores combatida por el Ayuntamiento recurrente ya ha sido anulada por una sentencia firme, lo que produce los efectos previstos en el art. 72.2 de la LJCA para todos los interesados.”*

Y otra sentencia, de 12 de febrero de 2013, rec. Nº 6447/2010, donde se recoge que:

1. La sala del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana anuló tanto la valoración catastral individualizada de un bien, como la ponencia de valores del término municipal correspondiente.
2. La Ponencia de Valores a que hacía referencia ya había sido anulada anteriormente por otra Sentencia del TSJCV.
3. El abogado del Estado presentó recurso de casación contra la Sentencia pero no fue mantenido por la sala, lo que supuso que “la sentencia a que se refería alcanzó firmeza, conteniendo un claro pronunciamiento de anulación de toda la Ponencia de Valores aprobada (...) con efectos para todas las personas afectadas, según establece el art. 72.2 de la LJCA, aunque se trate de un acto administrativo y no de una disposición de carácter general, como hemos declarado en la sentencia de 10 de febrero de 2011, que resume la posición de la sala.

*Siendo así, resulta indudable la improcedencia de un recurso de casación impugnando la sentencia de 17 de septiembre de 2010 para residenciar ante la sala de nuevo la ponencia de valores, cuya anulación había sido ya decidida con carácter*

*previo por sentencia firme con fuerza de cosa juzgada, principio que atiende de manera especial a la seguridad jurídica evitando que la discusión jurídica se prolongue indefinidamente mediante la iniciación de nuevos procesos y al mismo tiempo se produzcan resoluciones o sentencias contradictorias...”*

Con estos precedentes el Tribunal Supremo debe pronunciarse en la Sentencia analizada sobre el efecto que tiene un pronunciamiento judicial firme sobre actos o disposiciones generales, cuyo control judicial no corresponde al órgano que dicta la sentencia por la que se declara la nulidad. Como principio general establece que la sentencia de instancia es una resolución judicial nula de pleno derecho, dado que declara la nulidad de una disposición de carácter general, sin serlo, y que además se trata de una anulación dictada por un órgano que no tiene competencia objetiva para hacer dicha declaración. Por otra parte, y en aparente contradicción con lo anterior, establece que el no recurrir la resolución por los procedimientos judiciales oportunos la hace devenir firme en aplicación del principio de seguridad jurídica, principio constitucional básico que exige “que sólo puedan vincular al resto de órganos judiciales las resoluciones dictadas por los tribunales dentro de sus respectivas atribuciones y competencias y, a través de los instrumentos procesales legalmente establecidos”.

Para resolver la aparente paradoja que parece plantear la contraposición de los dos argumentos precisados, el Tribunal Supremo establece que la anulación de la Ponencia como disposición general y no como lo que realmente es, un acto administrativo, implica la aplicación incorrecta del artículo 27.2 de la LJCA, lo que conlleva que dichas sentencias firmes sólo producen efectos a la parte actora de las mismas en cada caso, sin que pueda extenderse a otras personas ajenas al concreto recurso contencioso administrativo que declaró la nulidad de la ponencia de valores, no pudiendo extenderse estos efectos a las pretensiones de la parte recurrida. Por ello se concluye que en ningún caso hay efecto de cosa juzgada puesto que “la declaración de la sentencia firme de 31 de enero de 2011 declarando la nulidad de la disposición general Ponencia de Valores de Villajoyosa, solo puede quedar vinculada a los actos derivados de la misma objeto del recurso, esto es, la valoración catastral individual de las fincas cuyo valor se cuestionaba”.

El 18 de septiembre de 2014, el Tribunal Supremo dictó una nueva Sentencia, rec. 3463/2012, donde se analizó el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del TSJCV de 25 de mayo de 2012, nº rec. 1823/2009, en el que se reproduce en los mismos términos este criterio jurisprudencial analizado, convirtiéndose en jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo.

## 5. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC). CONCLUSIONES

La doctrina original del TEAC, anterior a la comentada sentencia de 11 de julio de 2013, queda recogida en la resolución de 21 de diciembre de 1988, dada en recurso de alzada con referencia 00-494-1-1987.

Se estableció que a partir de la resolución de 21 de diciembre de 1988 la impugnación de las ponencias de valores podía promoverse indirectamente cuando, una vez superado el plazo para la impugnación directa derivada de la publicación de su aprobación, los interesados recibían las notificaciones de los valores catastrales que se asignaban a sus fincas por aplicación de las mismas. La única diferencia que se estableció era que si prosperaba la impugnación directa, los efectos alcanzaban, no solo a quien los promovió, sino también a la totalidad de sujetos pasivos afectados por la ponencia de valores, mientras que si prosperaba la impugnación indirecta, sus efectos sólo alcanzaban a los interesados que la habían promovido; de esta forma, se posibilitaba la impugnación indirecta de las ponencias de valores en la aplicación concreta de la finca objeto de notificación individual del valor catastral que se impugnaba.

Por lo tanto el TEAC estableció como criterio aplicable a estos casos que: *“cabe la impugnación de los valores básicos del suelo y de la construcción y los índices correctores, cuando se notifica el valor catastral individualizado de un inmueble, si la impugnación se realiza atacando los que fueron aplicados a ese inmueble en concreto, pues lo que no cabe en dicho momento es impugnar indiscriminadamente aquellos, porque esa impugnación debió realizarse al publicarse la ponencia aprobada.”*

El punto de partida era determinar si los interesados que no hubieran impugnado en el plazo establecido la ponencia de valores, habiendo por ello adquirido ésta firmeza, podían posteriormente discutir lo establecido en la misma cuando fuera aplicada al caso concreto, es decir, a los bienes de los que son titulares y por tanto a la determinación del valor catastral, cuestión respecto a la que el TEAC entendía que no había ninguna razón para inadmitir *“no solo la indebida aplicación de los valores y normas aprobados y contenidos en la ponencia sino además (...) a dichos valores y normas técnicas de la que aquellos valores particularizados traen su causa aun cuando esta no hubiera sido discutida por aquellos en el momento de su aprobación y publicación edictal”*.

Este argumento se basaba, en primer lugar, en lo dispuesto en el art. 39 2 y 4 de la LJCA, que establecía que *“la falta de impugnación directa de una disposición o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiere interpuesto no impedirán la impugnación de los actos de aplicación individual, fundada en el supuesto previsto en el párrafo 2, precepto este en el que este Tribunal Central se basó esencialmente en los anteriores acuerdos para admitir la impugnación por vía indirecta.”* En segundo lugar, el TEAC se fundó en el principio fundamental de la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses legítimos de los administrados, para evitar la indefensión causada por la falta de conocimientos necesarios para poder reaccionar adecuadamente ante

una ponencia de valores. Por otro lado, el TEAC, en el criterio fijado en el año 1988 ya mantenía la consideración de las ponencias de valores como actos administrativos y no como disposiciones generales, argumentando que si esto no fuera así, estas no podrían ser impugnadas ante los Tribunales Económicos-Administrativos del Estado.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2013, se estableció, como se ha analizado, que no cabe la aplicación analógica de lo dispuesto en el artículo 26 de la LJCA, decisión opuesta a la anteriormente recogida del TEAC, lo que ha llevado a éste último a asumir el criterio jurisprudencial en su resolución de 12 de junio de 2014 RG 00-04122-2011, en la que se limita a *“proceder por esta Resolución a un cambio en el criterio hasta ahora sostenido para adecuarlo a la línea jurisprudencial indicada y por ello, procede inadmitir el recurso indirecto planteado contra la ponencia de valores puesto que es un acto administrativo de aplicación de la normativa catastral que, en este caso, ha ganado firmeza una vez concluido el plazo legalmente establecido para la interposición del recurso pertinente”*. Así pues, nada doctrinalmente novedoso incluye el TEAC, limitándose a exponer y aceptar el nuevo criterio del Tribunal Supremo.

El carácter vinculante para las administraciones tributarias de la doctrina del TEAC y el carácter reiterado de la jurisprudencia citada<sup>16</sup>, permite concluir en la obligatoriedad a efectos prácticos del criterio analizado para toda la administración tributaria, los órganos revisores económico administrativos y los Tribunales del orden contencioso-administrativo. Más allá de las consideraciones que el nuevo criterio jurisprudencial pueda merecer respecto al anterior, es claro que muestra un evidente contraste entre una postura garantista, sensible al hecho de que el peculiar régimen de comunicación de las ponencias de valores no garantiza precisamente el conocimiento de los interesados, sino más bien todo lo contrario<sup>17</sup>, y un criterio conceptualista en el que se aprecia que el carácter de acto administrativo de la ponencia impide la aplicación a la misma de una figura, el recurso indirecto, que la ley reserva a las disposiciones generales. Más que posiblemente, el Tribunal Supremo esté señalando con su sentencia que en su misión de intérprete, que no creador del derecho, debe adecuarse al tenor de la ley y dejar al legislador la adaptación de ésta a las peculiares circunstancias de determinadas situaciones, como las de la creación y comunicación de las ponencias de valores, en tanto, claro está, que no sea preciso adaptar la interpretación normativa a los principios de orden jurídico superior.

<sup>16</sup> Ver lo dispuesto en el artículo 239.7 de la LGT respecto la doctrina que establece el TEAC y en el 88 de la LJCA respecto a la infracción de la jurisprudencia como causa de interposición del recurso de casación.

<sup>17</sup> Es obvio que la publicación de actos en los boletines oficiales no es un sistema que garantice un general conocimiento de los actos, pues no suele ser práctica común su consulta o búsqueda, como tampoco lo es visitar los Ayuntamientos periódicamente para comprobar que se ha aprobado una ponencia de valores. No parece que el nuevo sistema de comunicación de ponencias de valores dispuesto en la Ley 13/2015 (ver apartado 1 in fine de este trabajo) en el que se sustituye la comunicación en boletín por comunicaciones en la sede electrónica del catastro, implique una mejora espectacular en este aspecto por iguales motivos; posiblemente pueda permitir un mayor conocimiento de las nuevas ponencias, pero en ningún caso generalizado y completo.

## RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

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

#### **NATURALEZA DE LA FINCA. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2 DE FEBRERO DE 2015)**

La cuestión litigiosa versa sobre la naturaleza urbana o no de un terreno. El interesado defiende el carácter urbano. Para la Sala, aún cuando se entendiera que la cuestión estaba planteada a la vista de los recibos de IBI correspondientes a dicha finca, conforme a reiterada jurisprudencia, los recibos de bienes inmuebles aportados carecen de relevancia, al no acreditarse en ellos ni la suficiencia de los servicios ni la integración de la parcela en la malla urbana.

En el mismo sentido la sentencia de esta misma Sala de 4 de junio de 2001, en la que se alegaba como motivo de casación “infracción de cierta jurisprudencia que define el principio de Derecho de los actos propios y que, aplicado al caso de autos significa que, habiendo girado y cobrado el Ayuntamiento de Palencia el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos y las tasas municipales de los servicios de agua, basura y alcantarillado, no puede negar después el carácter urbano de la finca”.

Tal cuestión es contestada en los siguientes términos: “... justamente en esta materia, la jurisprudencia del Tribunal Supremo no aplica en absoluto la doctrina de los actos propios, sin duda por el carácter reglado del suelo urbano que impide que tal clasificación se adquiera por actos presuntos, tácitos o indirectos distintos del único dato que importa, a saber, que el suelo cuente con los servicios y que se encuentre en la malla urbana.

#### **VALOR CATASTRAL DESPROPORCIONADO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 24 DE ABRIL DE 2015)**

El contribuyente alega que el valor que se tiene en cuenta a efectos del cobro del Impuesto, que es el valor catastral, valor este de naturaleza administrativa, pero que necesariamente debe guardar una relación con el valor de mercado, relación esta que la Ley establece en el 0,50 es decir, que el valor de mercado se estima que es el doble del valor catastral y viceversa.

Expone que en este caso, se demuestra que precisamente es el valor real es el que supone un 0,50 del valor catastral y así, de una venta en la que el vendedor obtiene, resulta que más de un tercio de esta cantidad debe abonarlo a la Hacienda Local, resultando la cifra a pagar de la liquidación tan manifiestamente desproporcionada respecto del valor real de la transacción que se produce el efecto confiscatorio proscrito por ley.

Argumenta que el valor real es el que figura en la escritura de compraventa.

Para la Sala, el sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, lleva a resultados apartados de la realidad.

Por otra parte, en relación con la fórmula contenida en el art. 107, la STS de 22 de octubre de 1994 fue tajante al sostener que tenía carácter subsidiario, en defensas y garantía del contribuyente.

Y no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que si impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos.

Corresponde al sujeto pasivo acreditar que el aumento de valor no se ha producido, y en el caso presente no se ha practicado prueba pericial que acredite la inexistencia de incremento del valor de los terrenos, no siendo suficiente respecto a un tercero, como es el Ayuntamiento, el valor declarado por la parte en una escritura pública.

**PÉRDIDA EFECTIVA DE SUPERFICIE POR INVASIÓN DEL CAUCE DE UN RÍO. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 24 DE ABRIL DE 2015)**

La cuestión planteada por el recurrente es relativa a que una parte de parcela ha sido invadida por el cauce del río Guadalix, quedando 11.339,36 metros cuadrados al margen derecho de éste, y que en su opinión constituye el lindero registral y no debieron ser tenidas en cuenta a la hora de liquidar el impuesto.

El Tribunal señala que, para acreditar la invasión del río Guadalix la parte aportó una prueba pericial, que si bien el Juzgado no admitió como tal pericial, si está admitida como documento de parte unido a la demanda. La certificación del catastral incluyó los metros cuadrados presuntamente invadidos por el río, metros que también resultan inscritos en el Registro de la Propiedad. La prueba pericial de parte o documental no se considera suficiente para acreditar la realidad de la invasión del río, pues también obra en las actuaciones un informe del Ayuntamiento de Algete que cuestiona que se haya producido la invasión de parte de la parcela por el río. En el Registro de la Propiedad no consta dicha circunstancia ni tampoco en el Catastro. Ante tal situación la Sentencia de instancia desestimó acertadamente la petición del recurrente, pues la parte debió proponer la práctica de prueba pericial contradictoria en el procedimiento.

**CESIÓN ANTERIOR A LA VENTA DE SUPERFICIE AL AYUNTAMIENTO. (SENTENCIA DE TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 24 DE ABRIL DE 2015)**

La cuestión controvertida se debe a que 15.198,62 metros cuadrados de superficie fueron cedidos para zona verde al Ayuntamiento de Algete, y aunque todavía sigue inscrita en el Registro de la Propiedad a nombre de la recurrente, su titularidad real corresponde al citado Ayuntamiento.

Para la Sala, en el Convenio urbanístico de 15 de noviembre de 2001, resulta que en fecha de 15 de noviembre de 2001, la demandante, promotora histórica de la Urbanización Santo Domingo, para poner fin a la situación de no estar cedidos al Ayuntamiento, los viales y espacios libres públicos de dicha urbanización, acordó ceder al Ayuntamiento 277.858 metros cuadrados de zonas verdes. En la resolución por la que se resuelve el recurso de reposición se indicó a la parte que debía proceder al deslinde de terrenos con el propio Ayuntamiento de Algete. Dado que tanto en la Certificación del Catastro como en el Registro de la Propiedad consta que el titular de dicha porción de terreno es el recurrente y que no ha instado acción de deslinde con el Ayuntamiento, está Sección no cuenta con elementos probatorios suficientes para determinar que extensión de terreno correspondía al Ayuntamiento, ni cuál era su ubicación exacta, por lo que procede desestimar las alegaciones.

**NATURALEZA DE LOS TERRENOS. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LEÓN DE 15 DE MAYO DE 2015)**

Sostiene la apelante que no está sujeto al impuesto, el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y como quiera que ha quedado acreditado de la prueba practicada en esta segunda instancia que el suelo de autos no contaba con Plan Parcial de desarrollo debidamente aprobado y que actualmente estamos ante suelo rústico, resulta aplicable la nueva doctrina del Tribunal Supremo, recogida en la sentencia de 30 de mayo de 2014, que determina que tienen la consideración de rústicos, a efectos catastrales y por ende tributarios, los terrenos urbanizables que no hayan alcanzado el debido grado de desarrollo por la aprobación del correspondiente instrumento de ordenación, Plan Parcial, lo que determina su no sujeción al impuesto.

**DESVIACIÓN PROCESAL. (SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LEÓN DE 15 DE MAYO DE 2015)**

La sentencia de instancia declara la inadmisión parcial del recurso por desviación procesal, por entender que en el escrito presentado por la actora, no se cuestionó la existencia del hecho imponible, esto es, si la extinción del condominio constituye o no una transmisión a los efectos del impuesto, lo que ha impedido que la Administración demandada pudiera pronunciarse sobre tal extremo, desestimando seguidamente el recurso interpuesto por entender que estamos en presencia de terrenos sujetos al impuesto.

Para la Sala, se ha de partir de lo razonado por la propia juzgadora donde reconoce que, aunque no se calificase expresamente como recurso de reposición, no obstante como quiera que la propia Administración demandada le otorgó esa naturaleza

mediante Resolución ahora recurrida, en la que se resolvieron expresamente las cuestiones planteadas, esto es, la suspensión de la liquidación del impuesto y la anulación previa del mismo, será preciso considerar a partir de tal circunstancia, que lo que se está impugnando es la legalidad de la liquidación practicada, no procediendo entender que el acto de la liquidación adquiriese firmeza.

Siendo esto así, en la medida que lo que se impugna en el presente recurso jurisdiccional es la conformidad a derecho de la liquidación referida, la Sala coincide con la apelante en considerar que no concurre la inadmisibilidad parcial por desviación procesal apreciada en la sentencia, pues se ha de tener presente que la pretensión de nulidad de la liquidación se mantiene y lo único que se añade es un motivo impugnatorio nuevo.

Ahora bien, como quiera que tal motivo se invoca en defensa de la misma pretensión procesal en su día esgrimida, esto es, la nulidad de la liquidación, se ha de entender que el mismo constituye en realidad una nueva argumentación jurídica, un nuevo motivo impugnatorio y no una nueva pretensión, por lo que procede concluir que no concurre la desviación procesal apreciada.

**ELEVACIÓN A ESCRITURA PÚBLICA DE SEGREGACIÓN, PERMUTA DE SOLAR POR OBRA FUTURA, OBRA NUEVA Y DIVISIÓN HORIZONTAL. (CONSULTA Nº V2412-14 DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

La segregación de la finca no constituye hecho imponible del IIVTNU. No obstante, existe la obligación de declarar o comunicar tal segregación, de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 16 del texto refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

Por otro lado, a efectos del IIVTNU, en la permuta de un bien inmueble urbano por otro inmueble de la misma naturaleza, mediando tradición, hay dos transmisiones y adquisiciones distintas, cada una con un bien inmueble, con un sujeto pasivo (el transmitente, ya que las permutas son transmisiones onerosas, dado que cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra) y con un período de generación distinto.

En cada transmisión de la propiedad, como consecuencia de permuta mediante la tradición, cada transmitente está obligado al pago del impuesto que grava el incremento de valor que experimente el suelo del inmueble urbano objeto de transmisión.

Las transmisiones se entienden realizadas, teniendo presente lo dispuesto en los artículos 1.462 y 1.541 del Código Civil, a los efectos del devengo del IIVTNU, en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del adquirente.

De acuerdo con la documentación aportada, las transmisiones se han formalizado en documento privado, debiendo tener en cuenta, en consecuencia, lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil, antes mencionado.

Por último, hay que señalar que, tras el fallecimiento de los propietarios de las fincas descritas en la presente consulta, se produce la transmisión mortis causa de las mismas, siendo los sujetos pasivos del impuesto los adquirentes de los bienes inmuebles, de acuerdo con lo establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 106 del TRLRHL.

Los sujetos pasivos, tal y como establece el apartado 1 del artículo 110 del TRLRHL, están obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

El plazo de presentación de la citada declaración será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo (art 110.2.b) TRLRHL).

No obstante lo anterior, si no se ha interrumpido el plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo anterior de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 de la LGT, al haber transcurrido más de cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de las declaraciones a las que se refiere el artículo 110.2.b) del TRLRHL, ha prescrito el derecho de la Administración para determinar, mediante las oportunas liquidaciones, la deuda tributaria correspondiente al IIVTNU.

**DIVISIÓN DE LA HERENCIA. (CONSULTA Nº V2438-14 DE 16 DE SEPTIEMBRE DE 2014)**

En la división de la herencia no se produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto.

No obstante, hay que tener presente que, en los supuestos en que no se devengue el IIVTNU, respecto a los bienes adquiridos por actos "mortis causa", en la posterior transmisión de los terrenos urbanos afectados, se entenderá que el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de aquellas operaciones que no originen el devengo del impuesto.



**DONACIÓN A UNA ENTIDAD ECLESIAÍSTICA DE UNOS BIENES INMUEBLES DE NATURALEZA URBANA, DEPÓSITOS Y OTROS ACTIVOS FINANCIEROS. (CONSULTA Nº V2589-14 DE 2 DE OCTUBRE DE 2014)**

En las transmisiones de la propiedad de terrenos urbanos a título lucrativo, como es el caso de una donación, es sujeto pasivo a título de contribuyente, la persona o entidad que adquiere el terreno (en este caso, el donatario).

La entidad consultante, que es la donante del terreno no tiene la consideración de sujeto pasivo del IIVTNU, no estando, por tanto, obligada a tributar por dicho impuesto. La entidad eclesiástica que recibe la donación tiene la consideración de sujeto pasivo contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.a) del TRLRHL.

No obstante, el artículo 15.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece:

*“3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”*

El apartado 4 del mismo artículo 15 de la Ley 49/2002 establece:

*“4. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.”*

Por su parte, la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, relativa al régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, establece:

*“1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior.*

*2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comunidad Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.*

*3. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.”*

Por tanto, siempre que la entidad donataria sea una asociación o entidad religiosa de las comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, cumpla los requisitos exigidos por la Ley 49/2002 a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación del régimen fiscal regulado en la misma y opte por el mismo, le resultará de aplicación la exención en el IIVTNU regulada en el artículo 15.3 de la Ley 49/2002, condicionada, asimismo, a que presente la comunicación a que se refiere el apartado 4 del mismo artículo 15.

**ADJUDICACIONES DE LOS BIENES INMUEBLES EN PLENO DOMINIO A LA CÓNYUGE SUPÉRSTITE, ÚNICA HEREDERA DEL CAUSANTE, EN PAGO DE SU CUOTA DE GANANCIALES. (CONSULTA Nº V2617-14 DE 6 DE OCTUBRE DE 2014)**

Esta adjudicación se encuentra no sujeta al IIVTNU, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones de los inmuebles, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU.

Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que los cónyuges adquirieron cada uno de los inmuebles.

No obstante, si el cónyuge superviviente adquiriera la propiedad o algún derecho real de goce limitativo del dominio sobre terrenos de naturaleza urbana por herencia del causante, sí que se produciría la sujeción al IIVTNU.

