

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

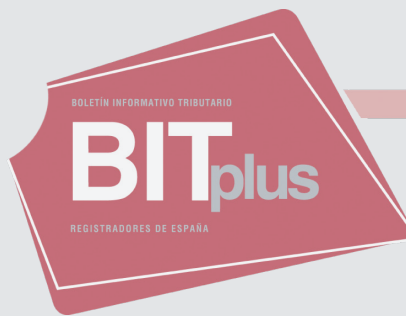
TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- A vueltas con la tributación de las operaciones de compraventa de oro a particulares en el ámbito de la imposición indirecta.

*Juan Calvo Végez. Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura ... 4*

## TEMAS FISCALES

### TRIBUNAL SUPREMO

- Método de comprobación de valores ..... 23
- Agrupación de fincas ..... 33
- Parentesco por afinidad ..... 38

### TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### RESOLUCIONES

- Transmisión de activos a Sareb..... 44
- Bienes inmuebles de características especiales.... 45
- Uniones temporales de empresas ..... 46
- Testigos o muestras utilizados en dictamen pericial ..... 48
- Reducción en IRPF de los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas..... 49

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### NOVEDADES AUTONÓMICAS Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

- Guipúzcoa ..... 52
- Álava ..... 55

### TRIBUTOS MUNICIPALES





## TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TEAC

TRIBUTOS MUNICIPALES

### TEMAS FISCALES ..... 4

**A vueltas con la tributación de las operaciones de compraventa de oro a particulares en el ámbito de la imposición indirecta**

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura ..... 4

## TEMAS FISCALES

### A vueltas con la tributación de las operaciones de compraventa de oro a particulares en el ámbito de la imposición indirecta

**JUAN CALVO VÉRGEZ.** *Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

- 1.- Consideraciones preliminares. La relación entre el IVA y las restantes modalidades del ITPyAJD
- 2.- Vías de coordinación interadministrativa en la delimitación IVA/TPO: Necesidad de interadministrativa en la delimitación IVA/TPO: Necesidad de armonización de criterios
- 3.- La tributación de las compraventas de oro a particulares en el ámbito de la imposición indirecta:
  - 3.1. La trascendencia de la sentencia del TS de 18 de enero de 1996. Alcance de los pronunciamientos posteriores efectuados por el alto tribunal
  - 3.2. Línea interpretativa adoptada por la Dirección General de Tributos
  - 3.3. Alcance de las resoluciones del TEAC de 8 de abril de 2014 y 20 de octubre de 2016

#### 1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES. LA RELACIÓN ENTRE EL IVA Y LAS RESTANTES MODALIDADES DEL ITPYAJD

Como es sabido la conexión del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) se presenta como una materia de indudables controversias prácticas.

Ambos Impuestos constituyen las figuras centrales básicas de la imposición indirecta en nuestro sistema tributario, gravando la capacidad económica no de forma directa (es decir, mediante la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio), sino de manera indirecta, en aquellos supuestos en los que dicha renta o patrimonio se emplea, gastándose o transmitiéndose.

Siendo pues ambos Impuestos indirectos se plantea la necesidad de delimitar el ámbito de aplicación de cada uno de ellos.

Tradicionalmente se han diferenciado sus esferas de actuación señalándose al respecto que mientras el IVA recae sobre el tráfico mercantil o empresarial, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) sujeta a gravamen las

transmisiones de bienes y derechos efectuadas por particulares. Si bien como primera aproximación estimamos válida esta delimitación, parece evidente que la concreta y exacta determinación de las reglas de incompatibilidad que presiden la relación existente entre ambos Impuestos ofrece una mayor complejidad.

Basta un somero análisis de la regulación normativa que caracteriza a ambas figuras impositivas para detectar la existencia de determinados hechos impositivos que se sitúan en zonas fronterizas de ambas normativas. Y no hemos de olvidar que una incorrecta interpretación o aplicación de su regulación normativa podría llegar a generar situaciones de doble imposición fáctica, dado que en su liquidación intervienen dos Administraciones Tributarias distintas, la estatal y la autonómica.

Sin lugar a dudas la complementariedad del IVA y del ITPyAJD en el gravamen de las operaciones inmobiliarias constituye uno de los aspectos básicos de la interconexión existente entre ambos tributos.

En efecto, una de las principales razones que contribuyen a explicar las dificultades derivadas de la delimitación normativa IVA-Transmisiones Patrimoniales Onerosas viene

determinada por la proyección del IVA sobre el tráfico inmobiliario empresarial<sup>1</sup>.

Esta proyección, concretada en cuestiones tales como el carácter empresarial que se atribuye en el art. 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto, a algunas operaciones inmobiliarias ocasionales o el concepto de edificación que figura en el art. 6 de la Ley, requiere analizar la conexión del IVA con el ITPyAJD en su modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa. Sin embargo en la presente exposición centraremos nuestro análisis en una concreta operación, como es la relativa a las compras de oro a particulares efectuadas por empresarios dedicados a dicho tráfico.

De cualquier manera, dentro de estas consideraciones preliminares que queremos poner de manifiesto se ha de recordar que, tal y como declaró la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 31 de octubre de 2012, el art. 69.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) ha de ser interpretado en el sentido de que únicamente se suspende el ingreso de un tributo sin garantía, como consecuencia de la aplicación de otro tributo eventualmente incompatible con el primero, cuando se haya producido el ingreso efectivo del primero, en el bien entendido de que la no exigencia de la garantía solo puede verse justificada si ya se han percibido ingresos por el Tesoro Público por uno de los tributos cuya procedencia se encuentra en liza. Ello ha de aplicarse además aún cuando se trate de tributos repercutidos y soportados por el obligado tributario que pretende la suspensión de otros tributos incompatibles con el primero y liquidados con posterioridad.

Y, a este respecto, no basta con la mera repercusión y soporte improcedente del IVA para que se pueda producir la suspensión del ITP, sino que dicha cuota del IVA debería haberse ingresado por el sujeto que repercute en el Tesoro Público a efectos de que pudiera ser aplicable la suspensión sin garantía a la que se refiere el citado art. 62.9 de la LGT ya que, si bien es cierto que el citado precepto ordena la suspensión del ingreso del tributo (en este caso el ITP) cuando se produce el supuesto de hecho habilitante recogido en la norma, la aplicación previa de un tributo incompatible (en el presente caso el IVA), dicha suspensión solo puede conllevar

la excepción en la constitución de la garantía cuando el crédito público correspondiente al primer tributo (el ITP) esté suficientemente protegido a través del ingreso del segundo tributo considerado incompatible, el IVA.Y, en la medida en que el IVA se hubiese repercutido pero no hubiese sido ingresado, no se cumpliría el supuesto de hecho habilitante para la aplicación de la suspensión sin garantía del ITP girado por la Comunidad Autónoma al amparo del art. 69.2 de la LGT.

Como es sabido la relación de incompatibilidad entre el IVA y el ITPyAJD sólo se produce respecto de la modalidad de TPO y no en relación con las otras dos modalidades del Impuesto, la de Operaciones Societarias (OS) y la de Actos Jurídicos Documentados (AJD). En estas dos últimas podrá operar en consecuencia el gravamen concurrente de ambos tributos.

La relación existente entre el IVA y la modalidad de OS es por tanto de plena compatibilidad y superposición a propósito de las entregas de bienes no dinerarias efectuadas por sujetos pasivos del IVA de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes, así como a cualquier otro tipo de entidades. Y lo mismo debe decirse respecto de las adjudicaciones de esta naturaleza producidas en los casos de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, tal y como dispone el art. 8.2.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). En estos casos la aportación o adjudicación tributará por IVA y, además, el conjunto de la operación lo hará por la Modalidad de OS. Podría darse la circunstancia de que una determinada operación societaria fuese instrumentada mediante una pluralidad de aportaciones resultando algunas de ellas sujetas a IVA, otras sujetas pero exentas (caso, por ejemplo, de aquellas aportaciones que consistan en segundas o ulteriores entregas de edificaciones) y otras no sujetas (por ejemplo, las aportaciones efectuadas por particulares o dinerarias). En estos supuestos debe tenerse presente que las aportaciones sujetas y exentas de IVA o no sujetas a IVA no podrán tributar en ningún caso por TPO, dada la incompatibilidad anteriormente expuesta entre ambas modalidades del Impuesto.

Finalmente la relación existente entre el IVA y la Modalidad de AJD (Documento Notarial) es de plena compatibilidad y superposición. De este modo en las operaciones sujetas a IVA que se formalicen en Documento Notarial se devengarán los derechos de cuota fija y, si además reúnen los requisitos establecidos en el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD), los derechos de cuota gradual<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Acerca de la problemática que plantea esta delimitación normativa IVA-TPO véanse con carácter general, entre otros trabajos, FALCÓN Y TELLA, R., "La compatibilidad del IVA con transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (STJCEE de 16 de diciembre de 1992)", Impuestos, núm. 14, 1993, págs. 68 a 74 y "La incompatibilidad entre la actual regulación de AJD y el ordenamiento comunitario (I): operaciones inmobiliarias y préstamos hipotecarios", Quincena Fiscal, núm. 14, 1997, págs. 5 a 8, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Los conflictos de aplicación normativa: Impuesto sobre el Valor Añadido versus Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales", Revjsta de Información Fiscal, núm. 44, 2001, págs. 18 a 35, MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: aspectos problemáticos", Crónica Tributaria, núm. 96, 2000, págs. 110 a 122 y CALVO VERGEZ, J., "La necesaria delimitación IVA-TPO en los supuestos de transmisiones realizadas a través de subastas públicas y transmisiones de la totalidad de un patrimonio empresarial: cuestiones conflictivas", Repertorio de Jurisprudencia, Thomson-Aranzadí, núm. 33, 2006, págs. 45 y ss.

<sup>2</sup> Véase en este sentido CAAMAÑO ANIDO, M. A., "IVA y Actos Jurídicos Documentados en Operaciones de Préstamos", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 216, 1991, págs. 1117-1127.

La única excepción respecto a los derechos de cuota gradual será la relativa a las operaciones sujetas y exentas de IVA en transmisiones, arrendamientos y derechos reales de goce y disfrute sobre bienes inmuebles, que tributarán por la modalidad de TPO, tal y como hemos puesto de manifiesto con anterioridad.

Tal y como en fechas pasadas se encargó de precisar el Tribunal Supremo (TS) a través de su Sentencia de 27 de enero de 2016, las actuaciones de la Administración en el impuesto equivocado no interrumpen la prescripción del concurrente si el error proviene de la Administración.

La citada Sentencia, dictada a resultas de la interposición de un recurso de casación para unificación de doctrina, afirma que, fuera de aquellos casos en los que la Administración actúa erróneamente liquidando un impuesto que no es el finalmente aplicable porque es el obligado quien le ha dirigido a él con su declaración, sus actuaciones en el otro impuesto no interrumpen la prescripción del finalmente concurrente.

En el concreto supuesto de autos planteado la Administración tributaria terminó liquidando al sujeto pasivo por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados cuando sus actuaciones iniciales se desarrollaron con el fin de liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Como ya hemos tenido ocasión de analizar ambas modalidades impositivas se hallan reguladas en la misma norma pero con identidad propia, lo cual constituyó el motivo de la impugnación y dio lugar a la conclusión del Tribunal. En el presente caso la recurrente celebró un contrato de compraventa sobre un inmueble, operación por la que renunció al IVA, lo cual le obligaba a tributar por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Sin embargo, la Administración autonómica entendió que no concurrían los requisitos para poder aplicar la renuncia y practicó liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, liquidación que fue anulada en vía económico-administrativa, reconduciéndose así los hechos de nuevo al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuya liquidación se giró más allá del periodo de prescripción.

Inicialmente se encargó de precisar el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid a través de su Sentencia de 29 de mayo de 2014 que debía entenderse interrumpida la prescripción por las actuaciones anteriores vinculadas a la inicial liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales anulada por el TEAR (no habiéndolo sido por nulidad de pleno Derecho, en cuyo caso la conclusión habría sido otra), debido a que tales actuaciones, seguidas en relación con el mismo sujeto pasivo, recayeron sobre los mismos hechos con trascendencia tributaria, motivo por el cual no cabía negarles su finalidad de comprobación, calificación y liquidación de los mismos, poniendo de manifiesto así la intención de la Administración de no abandonar su derecho

a liquidar esos mismos hechos con trascendencia tributaria<sup>3</sup>. A juicio del tribunal de instancia (cuyo pronunciamiento contó no obstante con un Voto Particular<sup>4</sup>) no existía inactividad de la Administración que fundamentara la prescripción, sino tan sólo un error de calificación.

En cambio, de acuerdo con lo declarado por el TS a través de su Sentencia de 27 de enero de 2016 no cabe mantener la existencia de actividad de la Administración pública cuando su actuación no fue encaminada a la liquidación del impuesto aplicable, sino a la de un impuesto totalmente diferente, por más que en este caso ambos se hallasen regulados en el mismo texto normativo, debiendo entenderse que la liquidación practicada en segundo término (por el concepto de Actos Jurídicos Documentados) es una liquidación ex novo girada cuando había transcurrido el plazo de prescripción, ya que la actuación de la Administración liquidando el impuesto concurrente no surte efectos interruptivos de la misma. De acuerdo con el razonamiento efectuado por el Alto Tribunal si para interrumpir la prescripción en el caso de impuestos distintos e incompatibles bastara con la actividad de la Administración aun cuando fuera en cualquier actuación desacertada o errónea, hubiera sido suficiente que en la modificación de la redacción del art. 68 de la Ley General Tributaria introducida por Ley 7/2012, de 13 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se indicara que la interrupción de la prescripción se produce “aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta”. No fue así, sin embargo, ya que, como es sabido, la referida Ley exige que esa actuación tenga su origen en una incorrecta declaración del obligado tributario.

3 Debe precisarse no obstante que con anterioridad el citado Tribunal, ante un supuesto de carácter similar, había concluido a través de su Sentencia de 23 de diciembre de 2013 que “la correcta liquidación de la operación realizada pasa por una previa calificación de la misma en un sentido alternativo, no implicando el error en la opción, dejación o inactividad que fundamente la prescripción, pues otra postura impondría a la demandada a fin de preservar el interés general la necesidad de girar simultáneas liquidaciones contradictorias e incompatibles a sabiendas de que una de ellas sería anulada, asegurando no obstante la alternativa no anulada”.

4 El citado Voto Particular vino a poner de manifiesto que debía responderse negativamente a la pregunta de si interrumpe la prescripción la acción de la Administración dirigida inicialmente a una obligación tributaria distinta de la que procedía cuando el obligado tributario declaró correctamente, concluyendo a tal efecto que, puesto que la Administración tributaria actúa siempre (salvo error de carácter material o tipográfico) conforme a una interpretación razonable del Derecho y con ánimo de preservar los intereses generales, si lo anterior fuera lo relevante, es decir, si bastara a los efectos de interrumpir la prescripción la actividad de la Administración aún en una aplicación desacertada pero razonable del Derecho, habría sido suficiente con la aclaración efectuada por el legislador en el sentido de que la interrupción se produce “aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta”. Sin embargo al añadirse la acotación “como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario” al art. 68.1.a) Ley 58/2003 cuando el citado precepto regula las causas de interrupción de la prescripción, no parece que sea éste el criterio que haya pretendido seguir el legislador, sino más bien el de entender que para interrumpir la prescripción la Administración debe acertar en la calificación de los hechos. Y solo por excepción la actuación desacertada también tendrá efecto interruptivo cuando el error haya venido provocado por la actuación del obligado tributario que declaró incorrectamente.



En resumen, a tenor del criterio mantenido por el legislador, cuando se trata de impuestos distintos solo la actuación errónea de la Administración basada en incorrecta declaración del obligado tributario produce efecto interruptivo de la prescripción y no, por el contrario, cuando la causa de aquella sea otra distinta.

En resumen, dado un supuesto en el que la Administración equivoca calificación girando liquidación por un impuesto cuando el precedente era otro incompatible y teniendo presente que cuando se resuelve la incompatibilidad en favor de este último ha transcurrido ya el plazo de prescripción, habiendo existido efecto interruptivo procede considerar prescrito el derecho de la Administración a la determinación de la deuda tributaria.

## 2. VÍAS DE COORDINACIÓN INTERADMINISTRATIVA EN LA DELIMITACIÓN IVA/TPO: NECESIDAD DE ARMONIZACIÓN DE CRITERIOS

Sabido es que, pese al afán del legislador por delimitar las respectivas áreas de sujeción al IVA o al concepto de TPO de aquellos negocios que tienen por objeto terrenos y edificaciones, las distintas Administraciones Tributarias implicadas en estas operaciones han venido contemplando en la práctica supuestos de errónea determinación del impuesto precedente, los cuales se producen fundamentalmente en operaciones de compraventa.

Estos errores interpretativos se plantean en primer lugar al amparo de la propia complejidad que entraña el art. 20. Uno, apartados 20º, 21º, 22º y 23º de la Ley del IVA, precepto que se compone de un conglomerado de exenciones, excepciones a las exenciones y salvedades a estas últimas, las cuales dificultan enormemente su comprensión.

Sin embargo también la generalización del sistema de autoliquidación de la deuda tributaria vigente en ambos impuestos estatales contribuye a incrementar la confusión entre los contribuyentes, que se ven obligados a decidir por qué impuesto han de tributar.

En caso de producirse una elección equivocada, esto es, si una operación que debe tributar por IVA fuese objeto de autoliquidación por la modalidad de TPO, la normativa reguladora del ITPyAJD ofrece una regla de carácter inequívoco: el pago carece de todo efecto liberatorio y no exime a los sujetos pasivos del IVA de sus obligaciones por este concepto (arts. 18.2 del RDLeg. 1/1993 y 33.2 y .3 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del citado Impuesto).

Aquéllos deberán repercutir la cuota al adquirente, sin perjuicio del derecho de éste a la devolución de los ingresos indebidos a los que, en su caso, hubiere lugar como consecuencia de la exacción por TPO efectuada por la Hacienda autonómica.

Si se produjese la hipótesis inversa la indebida repercusión del IVA no dispensaría tampoco al sujeto pasivo del ITPyAJD de la obligación de pago, sin perjuicio del derecho del vendedor a solicitar de la Hacienda estatal en este caso la devolución de los ingresos indebidos derivados de aquel impuesto.

Ciertamente los perjuicios económicos que este tipo de situaciones pueden provocar en el adquirente son innegables.

Piénsese que desde el mismo instante en que el legislador autoriza que le sea requerido con posterioridad el pago del impuesto correcto por la Administración competente, aquél se halla desprotegido y forzado de hecho a tener que soportar transitoriamente una situación de doble imposición, al menos mientras no obtenga la restitución de las cantidades improcedentemente abonadas a través de los mecanismos legalmente habilitados al efecto.

Como es sabido en aquellas transmisiones en las que se repercute IVA improcedentemente y, con posterioridad, se exige ITP al adquirente, éste puede recuperar el impuesto satisfecho directamente del sujeto que efectuó la repercusión mediante la rectificación de facturas, a la que se refiere el art. 89 de la Ley del IVA, o bien de la Administración Tributaria a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Ahora bien en ambos casos la posibilidad de resarcirse del IVA indebidamente pagado recae exclusivamente en la voluntad del sujeto que efectuó la repercusión, dado que es éste quien ha de rectificar la factura y el competente para iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Significa ello por tanto que si no se cuenta con la aquiescencia de dicho sujeto el resarcimiento no podrá realizarse a través de ninguna de estas vías. Así las cosas es posible que el sujeto pasivo que efectuó la repercusión no quiera colaborar.

La Administración estatal tendría entonces que iniciar de oficio el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, restituyendo las cuotas a la persona o entidad que hubiese soportado la repercusión y regularizando la declaración-liquidación presentada por aquél.

Téngase presente no obstante que la devolución sólo sería posible siempre que el adquirente no hubiese deducido el IVA soportado en sus declaraciones-liquidaciones ni hubiese obtenido tampoco su devolución con anterioridad.

Por otra parte, si bien cabe la posibilidad de que la devolución que en su caso se practique se verifique a favor del sujeto que ha soportado la repercusión, para acreditar que efectivamente procede la devolución será preciso iniciar el oportuno procedimiento de comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo del IVA, incoando las correspondientes actas.

La normativa no contempla expresamente la posibilidad de que se pueda proceder directamente a devolver la cantidad

al repercutido<sup>5</sup>. Una posibilidad de la que sí dispone el sujeto pasivo que ha soportado la repercusión del IVA es la de recurrir el acto de la repercusión mediante la interposición de reclamación económico-administrativa. El hecho de que el plazo de su interposición se ampliase tras la aprobación de la Ley 58/2003 (para los actos o resoluciones notificados a partir del 1 de julio de 2004) a un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación o desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo, favorece las posibilidades del sujeto pasivo a este respecto.

El contribuyente puede encontrarse también ante una segunda situación: un determinado negocio sujeto a IVA ha sido previamente gravado por una Comunidad Autónoma a través de la modalidad TPO. Dada esta situación la Administración autonómica habría de tramitar el correspondiente expediente de devolución, demorando la Administración estatal la práctica de la liquidación provisional por IVA hasta que constase la iniciación del procedimiento de devolución, salvo si concurría alguna circunstancia que pudiera poner en peligro el cobro, como por ejemplo la prescripción de la deuda o la caducidad de las actuaciones. Y es que sólo si las liquidaciones tributarias no resultan firmes la Administración de que se trate mantendrá íntegra su competencia para revisarla, y si a consecuencia de ello se comprueba que el contribuyente ha pagado un impuesto no procedente, se procederá a su reintegro mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos iniciado de oficio por dicha Administración. Por el contrario si la liquidación es firme debido a la prescripción o a que las liquidaciones provisionales han sido revisadas por la Administración y no han resultado recurridas en plazo por el contribuyente, la Administración dispone de las posibilidades que ofrecen los procedimientos de revisión de oficio.

En definitiva, si bien las opciones con que cuenta de la Administración para solventar estos conflictos de doble imposición son amplias mientras subsistan sus posibilidades revisoras, dichas posibilidades se verán considerablemente reducidas cuando la liquidación a través de la cual se pagó el impuesto no procedente haya devenido firme.

A la luz de todas estas apreciaciones una de las principales opciones del contribuyente para poder resarcirse del impuesto pagado improcedentemente pasa a nuestro juicio por configurar un procedimiento en el que participen los distintos organismos implicados.

Ya a mediados del año 1997 se instó desde la figura del Defensor del Pueblo el planteamiento de soluciones a la conflictividad que plantea la conexión IVA-TPO, proponiéndose

el establecimiento de vías de solución por parte de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria. Fue concretamente la Secretaría Técnica Permanente de la Comisión Mixta la que, atendiendo al ejercicio de sus tareas de impulso a los trabajos llevados a cabo por la Comisión, inició diversas actuaciones orientadas a armonizar y solventar los diversos problemas de solapamiento práctico a que dan lugar ambos impuestos.

A resultas de los trabajos previos desarrollados por los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria<sup>6</sup> y por la Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda se aprobó por la Comisión un documento relativo a la necesaria coordinación entre la Agencia Estatal para la Administración Tributaria (AEAT) y la Administración Tributaria de las Comunidades Autónomas (CC.AA) en aquellos supuestos de doble imposición material entre IVA e ITP. El citado documento analizaba los distintos medios que puede emplear la Administración Tributaria competente (ya sea la estatal o la autonómica) para que, una vez exigido al contribuyente el impuesto que realmente correspondiese, pudiera resarcírsele del incorrectamente pagado.

Adicionalmente las dificultades con las que deben enfrentarse tanto el propio interesado como la Administración (estatal en el caso del IVA o autonómica en el del ITP) condujeron a los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria y a la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria a instaurar un procedimiento de coordinación técnica Estado-Comunidad Autónoma que pudiese actuar como instrumento de coordinación interadministrativa.

En esencia lo que se pretendía a través del citado procedimiento no era sino disminuir, en la medida de lo posible, el riesgo de que surgiese una disparidad de criterios entre ambas Administraciones tributarias a la hora de determinar cuál es el impuesto devengado, pudiéndose asimismo agilizar la resolución del conflicto cuando éste ya se haya suscitado.

Precisamente con este propósito tuvo lugar la creación en el seno de cada Consejo Territorial de una Comisión Técnica de Relación, la cual únicamente tenía reconocidas funciones de estudio y propuesta técnica sobre la tributación a aplicar en los casos concretos.

Presentaba así la citada Comisión un carácter técnico e informal, sin el carácter de órgano administrativo con capacidad para dictar actos<sup>7</sup>.

La composición de la Comisión era mixta, al estar integrada por dos miembros, uno en representación de la Hacienda

5 Ante esta situación se llegó a plantear la conveniencia de prever de forma expresa la posibilidad de girar una liquidación a devolver a favor del sujeto que soporta la repercusión, sin perjuicio de aquellas otras liquidaciones que procedan a nombre del sujeto pasivo del IVA. Véase en este sentido OSSORIO CRESPO, E., "La coordinación entre las Administraciones Tributarias en la gestión de los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", *Alcaba*, núm. 28, 2001, pág. 131.

6 Estos Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria no son sino órganos bilaterales de participación de las Comunidades Autónomas en la gestión de la Administración Tributaria del Estado en el ámbito de la respectiva Comunidad Autónoma, creados en su momento por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA. y de Medidas Fiscales Complementarias.

7 Sus deliberaciones y acuerdos no están por tanto sujetos a las normas administrativas que regulan la actuación de los órganos administrativos, debido al carácter no formal de la Comisión.



estatal y otro de la Hacienda autonómica<sup>8</sup>. A grandes rasgos el procedimiento de actuación de la referida Comisión Técnica se sustanció en varias fases. En una primera fase aquella Administración que se considerara competente para recaudar uno de los dos impuestos por una operación que previamente hubiese sido sometida al otro, o bien que no estuviese conforme con la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por un contribuyente, habría de comunicarlo a su representante en la Comisión Técnica, acompañando un informe y copia de los antecedentes. A partir de este momento dicha Administración habría de abstenerse de realizar cualquier actuación que no resulte estrictamente indispensable.

En el supuesto de que el citado representante estuviese conforme con el juicio expresado en la comunicación recibida (considerando que de la documentación disponible se desprendiese que la Administración a la que perteneciera fuese la competente) habría de remitir la documentación al otro miembro de la Comisión Técnica<sup>9</sup>. Y, una vez examinada la documentación, el representante designado por la otra Administración en la Comisión habría de comunicar su posición de conformidad o disconformidad.

Si las Administraciones Tributarias implicadas alcanzasen un acuerdo acerca de la aplicación de la norma y de la consiguiente tributación por una de las dos figuras impositivas podrían iniciarse las oportunas actuaciones administrativas para la aplicación de dicho acuerdo, ya fuese la rectificación de oficio, la devolución de ingresos indebidos o, en su caso, la concesión o denegación, según se hubiese acordado, de la solicitud de devolución de ingresos indebidos instada por el contribuyente, siempre con carácter previo a la liquidación del otro impuesto.

Por el contrario, en caso de desacuerdo, la Comisión Técnica debería reunirse para discutir un borrador de propuesta de coordinación. En todo caso, antes de producirse esta reunión, la Administración competente habría de notificar al contribuyente la interrupción del plazo de prescripción del derecho, en su caso, a la devolución de los ingresos indebidos. La finalidad no es otra que la de proteger a aquél, evitando que no pueda recuperar las cantidades eventualmente ingresadas como pago de uno de los dos impuestos si terminara por confirmarse que es el otro el que ha de gravar la operación. Adoptada de común acuerdo una propuesta

de coordinación por los dos miembros de la Comisión Técnica, se reanudarían aquellas actuaciones que estuviesen interrumpidas, notificando aquella Administración que hubiese de proceder a la devolución de oficio de un modo previo o simultáneo el inicio de la tramitación al sujeto pasivo del ITPyAJD o al repercutido del IVA. Ahora bien ¿qué sucedería de no lograrse una solución consensuada? En este caso la cuestión tendría que ser elevada al Consejo Territorial correspondiente para que éste decidiese al efecto, pudiendo solicitarse a la Dirección General de Tributos la exposición de su criterio si persistiese la desavenencia.

El órgano que hubiese detectado la situación en segundo lugar se abstendría de emitir liquidación o regularizar autoliquidaciones hasta recibir contestación del referido centro directivo, la cual, tras la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, tendría carácter vinculante siempre que fuese formulada antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>10</sup>.

A la luz de la colaboración interadministrativa que caracteriza al procedimiento de actuación de esta Comisión Técnica podría llegarse al convencimiento de que la operación no se encuentra sujeta a IVA, ostentando la Comunidad Autónoma donde se esté radicado el inmueble la competencia para reclamar la liquidación por TPO.

Pues bien en este caso, una vez que el representante de la AEAT en la Comisión Técnica de Relación hubiese informado a los órganos gestores de ésta acerca de la propuesta de coordinación adoptada, la misma sería comunicada al sujeto que repercutió indebidamente el IVA para que pudiese realizar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas. La fórmula de armonización de criterios expuesta anteriormente carecía de reflejo en el plano normativo, pero a buen seguro contribuiría a mejorar la seguridad del contribuyente.

<sup>10</sup> Como cauce de actuación complementario la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria aprobó ya en julio de 1999 un documento para su envío a aquellos fedatarios públicos que interviniesen en los negocios inmobiliarios. En dicho documento se manifestó que, al objeto de facilitar el correcto cumplimiento de la normativa tributaria, sería conveniente que los Notarios realizasen dos tipos de recomendaciones a las partes en el mismo acto del otorgamiento de la escritura. De una parte, unas advertencias generales acerca del carácter no liberatorio de la presentación de la autoliquidación del impuesto que no resultase procedente y del específico concepto de empresario o profesional que contempla la normativa del IVA. Y de otra, diversas recomendaciones específicas respecto a aquellas operaciones que pueden presentar una mayor problemática, al estar exentas de IVA salvo si el transmitente renuncia a la exención. En este sentido sugería la Comisión dejar constancia en la escritura de datos tales como el carácter edificable o no de los terrenos transmitidos, si estos hubiesen sido urbanizados por el promotor o si se encontrasen en curso de urbanización, aclarar la definición de lo que debe entenderse por segunda entrega de edificación, aludir a la concurrencia de alguna de las exenciones que restringen el alcance de la exención de las segundas y posteriores entregas de edificaciones y de los arrendamientos de terrenos y viviendas o advertir a los sujetos intervinientes acerca de la necesidad de cumplimentar el requisito de que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado en sus adquisiciones, con la finalidad de que resulte posible la renuncia a las exenciones previstas para las entregas de terrenos y edificaciones.

<sup>8</sup> Tal y como señaló OSSORIO CRESPO, E., "La coordinación entre las Administraciones Tributarias en la gestión de los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", ob. cit., pág. 118, "Estos miembros tendrían que pertenecer al Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria, sin perjuicio de que en la preparación de los trabajos y reuniones puedan intervenir otros funcionarios de apoyo, que deberán tener una formación en materia tributaria del mayor nivel posible, ya que las propuestas de coordinación que formulen deberían acabar siendo adoptadas por ambas Administraciones".

<sup>9</sup> Si fuera preciso podría solicitar previamente del órgano actuante que recabe más datos o documentos del transmitente o del adquirente. Y en idéntico sentido actuaría la Administración a la que se hubiese solicitado la devolución de ingresos indebidos por un particular cuando estimase que no procede la devolución.

En este sentido se pronunció RAMOS PRIETO<sup>11</sup>, para quien a través de ella “Se garantizaría que los órganos del Estado y de las Comunidades Autónomas encargados de la gestión de ambos impuestos, paralelos en su configuración legal pero de diversa adscripción territorial, no funcionen como compartimentos estancos”.

Estamos de acuerdo con esta afirmación. El citado procedimiento de coordinación técnica Estado-Comunidad Autónoma podría contribuir a evitar que el adquirente fuese objeto de liquidaciones por la figura impositiva no considerada a priori aplicable una vez que ha presentado la autoliquidación del impuesto al que considere sujeta la transmisión del inmueble.

De hecho, en los últimos años, las Comisiones Técnicas de Relación así como los Consejos Territoriales, además de delimitar la tributación por IVA e ITP, se han convertido en verdaderos foros de diálogo y resolución de conflictos, lo cual ha contribuido además a resolver diversas cuestiones en este ámbito planteadas con anterioridad al acuerdo de la Comisión Mixta. No queremos decir con ello que fuesen a desaparecer por completo las dificultades que plantean los conflictos de delimitación IVA/TPO en el ámbito de las operaciones inmobiliarias. En determinados casos se siguen planteando problemas que impiden que se eliminen plenamente los supuestos de doble imposición. Estos problemas surgen fundamentalmente una vez que se ha acordado en la Comisión Técnica de Relación la propuesta de coordinación, es decir, en el momento de proceder al reintegro del impuesto indebidamente satisfecho y a la liquidación de aquél que se estima procedente.

Por otra parte, tal y como ya puso de manifiesto el Consejo para la Defensa del Contribuyente en su propuesta 49/1999, se ha de tener siempre presente la “carga fiscal indirecta” que dicho mecanismo de coordinación interadministrativa instaurado por los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria y por la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria puede llegar a ocasionar al sujeto pasivo en términos de costes financieros y de relación entre dos Administraciones Tributarias distintas.

El propio Consejo para la Defensa del Contribuyente apuntó la posibilidad de adoptar otras posibles vías de solución, las cuales demandan una previa modificación normativa. Nos referimos por ejemplo a la opción de permitir al contribuyente la compensación financiera de créditos y deudas derivadas de una misma operación ante dos Administraciones distintas, o a la posibilidad de conceder al sujeto repercutido (tratándose de un consumidor final o si careciese del derecho a la deducción del IVA soportado) la legitimación necesaria para promover el inicio del expediente de devolución de ingresos indebidos cuando el transmitente haya dejado

de existir o simplemente cuando no acceda a hacerlo voluntariamente por sí mismo.

En todo caso queremos poner de manifiesto la existencia de una serie de criterios o directrices que, a nuestro juicio, han de tenerse en consideración a la hora de establecer los mecanismos necesarios para lograr una coordinación IVA-TPO que ocasione, no ya sólo el mínimo perjuicio a los derechos de los contribuyentes, sino también la menor carga administrativa posible.

En primer lugar, cualquier Administración Tributaria que tuviera conocimiento de una concreta operación conflictiva no debería iniciar o continuar ninguna actuación relativa a la misma hasta que se hubiese adoptado una solución al respecto, exceptuando lógicamente aquellos supuestos en los que existiese el riesgo de prescripción. Siempre es conveniente la existencia de una fluida comunicación entre las Administraciones implicadas, no ya sólo en aquellas operaciones que pudieran resultar especialmente conflictivas, sino en general en todas las actuaciones necesarias para aplicar las propuestas de coordinación adoptadas.

Las propuestas de coordinación llevadas a cabo por la Comisión de Relación deberían ser efectivamente aplicadas por las Administraciones implicadas. Sólo así podrían estas Administraciones impulsar a través de sus servicios la realización de las actuaciones pertinentes para alcanzar la deseada coordinación. En suma no se trata tanto de que dichas propuestas se hallen investidas de fuerza jurídica, sino más bien de que las Administraciones implicadas se comporten de un modo leal en su aplicación práctica.

Otra cuestión igualmente controvertida es la relativa a las posibles vías que ofrece el ordenamiento jurídico para proceder al reintegro de aquel impuesto que se estime indebido: procedimiento de rectificación de factura, devolución de ingresos indebidos, reclamación económico-administrativa contra el acto de repercusión, etc. Pensemos por ejemplo en el caso de que el impuesto que se estima procedente sea el ITP, procediendo el reintegro del IVA indebidamente pagado. Si no se hubiese producido el ingreso en las arcas públicas del impuesto repercutido no tendría lugar lógicamente la devolución de ingreso alguno, ya que aquél no se ha llegado a repercutir. Estaríamos tan sólo ante una infracción tributaria, pudiendo conservar el adquirente el derecho a la reclamación civil por enriquecimiento injusto contra el transmitente, y sin perjuicio de las acciones penales que, eventualmente, correspondan.

Cabría asimismo la posibilidad de que no se pudiera localizar al sujeto pasivo del IVA. En este caso, si se considera que el impuesto procedente es el ITP, resultaría imposible comunicar a aquél que la tributación inicial fue incorrecta, quedando en consecuencia invalidadas las vías que han de ser iniciadas por el sujeto pasivo que repercute el IVA.

Y si bien la Administración podría iniciar de oficio el procedimiento de devolución de ingresos indebidos,

<sup>11</sup> RAMOS PRIETO, J., *La Cesión de Impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, 2001, pág. 692.

parece difícil que el mismo pueda llegar a buen término, ya que no se podrá comprobar si efectivamente se produjo el ingreso de la cantidad repercutida. En definitiva, las únicas vías a las que podría acudir el sujeto pasivo que soportó la repercusión serían las que ofrece el ámbito civil. No podría iniciarse procedimiento alguno de carácter tributario.

Si se concluye que el impuesto procedente es el IVA, ante una hipotética imposibilidad de localizar al sujeto pasivo del citado impuesto no podría tener lugar su liquidación. Y si el adquirente solicitase, como parece lógico por otra parte, la devolución del ITP, la operación terminaría por no tributar en ningún concepto.

Puede suceder además que prescriba la liquidación del concepto tributario que se estima no procedente y que, por el contrario, no haya prescrito aún el derecho de la Administración a liquidar el impuesto considerado procedente. No nos referimos a un supuesto "de laboratorio". Se trata de una circunstancia que pueda llegar a plantearse con relativa frecuencia, máxime si se tiene en cuenta que en algunas Comunidades Autónomas comprueban el ITP cuando la obligación tributaria se encuentra próxima a su prescripción, debido sobre todo a la complejidad que entraña el procedimiento de comprobación de valores. Dada esta situación no podría iniciarse ninguno de los procedimientos legalmente previstos con la finalidad de proceder a la devolución del IVA repercutido en la operación, puesto que todos ellos tienen el límite en el plazo de prescripción. En cambio podría resultar factible exigir el ITP si hubiese quedado interrumpido el plazo de prescripción con la notificación del inicio del procedimiento de comprobación.

Con la finalidad de hacer frente a esta situación, que podría llegar a desembocar en un supuesto de doble imposición material, debería configurarse un determinado sistema que, de alguna manera, viniese a condicionar la interrupción de la prescripción en ambos impuestos, operando ésta sobre la tributación en general de la operación y no sobre un determinado concepto impositivo. Así, por ejemplo, podría estimarse que si se interpone reclamación frente a la liquidación de ITP queda interrumpida, no ya sólo la prescripción del citado impuesto, sino también la del IVA. Con ello se evitaría que pudiera operar la prescripción respecto al impuesto que se estima improcedente, disponiéndose de plazo para proceder a una eventual rectificación de las facturas o para iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos. El especial sistema liquidatorio que caracteriza al IVA se presenta sin embargo como un escollo difícil de salvar al respecto.

Si, debido al juego de las deducciones que caracterizan al IVA, no se hubiese producido el ingreso efectivo en el Tesoro del importe íntegro de la cuota repercutida, presentándose declaraciones a compensar, a devolver o a ingresar en cuantía inferior a la cuota repercutida, podría estimarse que, al no tener lugar el ingreso efectivo de la cantidad repercutida, no puede procederse a su devolución, actuando en todo caso

la cantidad efectivamente ingresada como límite máximo de la suma cuya devolución se solicitase. Cabría no obstante defender, desde otro punto de vista, la procedencia de la devolución de la cantidad efectivamente repercutida, al margen de la regularización que pudiera practicarse.

¿Qué ocurriría con aquellos sujetos pasivos del IVA que realizasen operaciones que dan derecho a deducir el impuesto soportado y operaciones que no permitiesen esta posibilidad? Si se estima que la operación no debe tributar por IVA el sujeto pasivo vería alterado, a través de la prorrata, el importe de las cuotas soportadas susceptibles de deducción. Ahora bien ¿debe procederse a la devolución de todo el importe repercutido o solamente de lo efectivamente ingresado? ¿Ha de devolverse el importe que corresponda teniendo en cuenta la prorrata?

Ante la necesidad de afrontar todas estas cuestiones y situaciones sin lugar a dudas problemáticas son varias las medidas que podrían contribuir a clarificar el panorama.

En primer lugar debe pensarse en la opción de un procedimiento que permita la compensación directa entre Administraciones, evitándose así perjuicios al sujeto que soportó la repercusión. Esta alternativa no resultaría posible sin embargo en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo no hubiese llegado a autoliquidar el IVA repercutido. Y tampoco sería viable si el adquirente resultase ser un empresario o profesional que hubiese podido deducir el IVA soportado o si se hubiese producido la prescripción de uno de los dos impuestos. En cambio los restantes supuestos sí que podrían ser enfocados desde esta perspectiva que demandaría, como es lógico, un acuerdo previo entre Administraciones respecto al impuesto por el que ha de tributar la operación de que se trate.

La admisión de la suspensión del acto de liquidación por uno de los dos Impuestos sin exigencia de garantía alguna una vez que el hecho imponible en cuestión haya tributado ya por el otro Impuesto favorecería la interposición de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa por parte del sujeto que ha soportado la repercusión del IVA.

Ya nos hemos referido con anterioridad a la posibilidad, apuntada en su día por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, de legitimar al repercutido para iniciar la solicitud de devolución de ingresos indebidos. A la luz de la actual normativa resulta precisa la voluntad del sujeto que repercute el IVA para solicitar la devolución. Puede suceder, sin embargo, que este sujeto tenga un interés directo en que la operación tribute por el citado Impuesto, sobre todo si se encuentra bajo la aplicación de la regla de prorrata. La posibilidad de permitir solicitar la devolución de ingresos indebidos al sujeto que soporta la repercusión permitiría clarificar la cuestión, si bien deben tenerse presentes las dificultades que esta medida plantea dadas las especiales características del procedimiento de gestión en el IVA.

Tal y como afirma el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) mediante Resolución de 24 de mayo de 2012,

tratándose de tributos incompatibles como el IVA y TPO, cuya competencia de liquidación corresponde al Estado y a las CC.AA., respectivamente, tratándose de tributos distintos y de Administraciones distintas, no resulta de aplicación la doctrina de los actos propios, reconociéndose el derecho a liquidar a ambas Administraciones de manera tal que liquidado uno de los impuestos cabe la liquidación del otro, no afectando la firmeza derivada de la liquidación de un tributo a otro. Añade además al TEAC que el hecho de que, tal y como sucedía en el presente caso, existiese una liquidación anterior de la Comunidad Autónoma, no puede interpretarse en el sentido de que la AEAT no pueda liquidar, ya que ello supondría dejar en manos de la Administración autonómica el ejercicio de una potestad liquidatoria que corresponde a la Administración estatal, tal y como sucede con el IVA, siendo igualmente de aplicación este mismo criterio en sentido contrario.

En el presente caso se había practicado una liquidación por la Administración autonómica el concepto de ITPyAJD, existiendo un acto de la Administración estatal por el que se aceptaba la tributación de la operación por IVA. Para el TEAC cuando la Administración tributaria autonómica, en el ejercicio de su potestad, dicta liquidación en relación con un tributo cuya competencia de inspección le es atribuida por la norma, no está ejercitando facultades que correspondan a otra Administración tributaria (la estatal), ni se está inmiscuyendo en la gestión de un tributo cuya competencia inspectora corresponde a otra Administración tributaria (la estatal). Y es que, tratándose de dos tributos cuya competencia de gestión, comprobación e inspección se atribuye a distintas Administraciones, a juicio del Tribunal no cabe considerar que se lesiona el principio de los "actos propios", ya que la potestad y competencias para liquidar por parte de ambas Administraciones, estatal y autonómica, está delimitada en las normas que las atribuyen a una y otra.

En definitiva, recuerda el TEAC a través de la citada Resolución la existencia de normas precisas para resolver los problemas derivadas de la incompatibilidad del IVA y del ITP (Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas), especialmente en el ámbito inmobiliario, en un supuesto en que las dos Administraciones interesadas (de una parte la Administración autonómica y de otra la Administración estatal) practicaron, con carácter firme, sendas liquidaciones por TPO e IVA. Admitiendo la competencia de la Comunidad Autónoma para comprobar y girar la liquidación oportuna por TPO después de que esa misma operación hubiese sido considerada como sujeta al IVA por parte de la Administración estatal, y tras recordar que la mejor forma de resolver esta problemática es acudir a los órganos y procedimientos de comprobación diseñados legalmente (Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria), el TEAC toma en consideración lo dispuesto en el art. 42 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el

Reglamento General de Recaudación (RGR), dictado en desarrollo del art. 62.8 de la Ley 58/2003, y en el que se contienen un conjunto de reglas muy precisas para concretar los efectos y las actuaciones que una y otra Administración deben perseguir y concretar, lo que hace necesario, con carácter previo, y una vez residenciado el asunto en la vía económico-administrativa, que se determine qué tributo es el procedente.

Y, como se ha indicado, el TEAC llegó a la conclusión, ante la falta de prueba por parte de la Administración autonómica de la concurrencia de los elementos constitutivos del hecho imponible de TPO, de que el tributo procedente es el IVA, procediendo a anular las liquidaciones giradas por el primero de dichos conceptos. De este modo, el hecho de que exista una liquidación de la Comunidad Autónoma por el ITP, aunque sea firme, no impide que la AEAT pueda liquidar por el IVA porque su potestad no puede quedar limitada por otra Administración.

Es esta además una cuestión a la que se refirió igualmente el TS mediante Sentencia de 2 de abril de 2012, declarando el Alto Tribunal que la hipotética duplicidad de liquidaciones tributarias en ningún caso podría imputarse a la Administración que dictó la liquidación última (IVA, liquidación estatal, posterior a la tributación por el concepto TPO), al haberse limitado a aplicar la normativa fiscal apropiada al caso, de la que en ningún modo estaría autorizado a sustraerse y menos todavía imposibilitada por el mero dato de que el interesado hubiera tributado por el otro concepto incompatible y aceptada por la Administración tributaria competente por este último tributo (la Administración autonómica por el concepto TPO), ya que admitir otra posibilidad sería tanto como dejar en manos de una Administración tributaria (la autonómica) el ejercicio de una potestad tributaria que corresponde a otra (la estatal). Argumento que, indudablemente debe considerarse aplicable para el supuesto contrario, esto es, tributación por IVA y posterior liquidación de la Administración autonómica por el concepto TPO.

Así las cosas el hecho de que existiese una liquidación anterior de la Comunidad Autónoma no implica que la AEAT no pueda liquidar ya que, como se ha señalado, ello supondría dejar en manos de la Administración autonómica el ejercicio de una potestad liquidatoria que corresponde a la Administración estatal (por el IVA). E idéntico criterio cabría esgrimir en un sentido contrario.

En todo caso parece claro que dicho régimen de atribución de competencias no ha de implicar para los contribuyentes el surgimiento de una carga mayor que aquella consistente en actuar para que los órganos de revisión administrativa determinen el tributo que resulta aplicable.

Dado un supuesto de doble imposición material IVA-TPO con motivo de una repercusión improcedente de IVA en una adquisición inmobiliaria por resultar sujeta la operación a TPO, señaló la DGT en su contestación a Consulta



de 25 de abril de 2012 que la Administración tributaria, en su caso, si lo considera oportuno, estará legitimada para iniciar el correspondiente procedimiento infractor en caso de que los supuestos de hecho manifestados por el consultante fueran considerados por ésta como constitutivos de la infracción tipificada en el art. 170.Dos.3º de la LIVA. A este respecto la repercusión indebida del IVA, de acuerdo con lo dispuesto por el citado art. 170.Dos.3º de la Ley 37/1992, podrá dar lugar a responsabilidad por infracción tributaria del art. 179.1 de la misma Ley y ser sancionada en los términos del art. 171. Uno.3º de la Ley 37/1992. Y, para que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria en relación a un determinado tributo en casos de incompatibilidad de tributos habrán de darse los siguientes requisitos debidamente comprobados respecto a una misma operación: que se haya satisfecho una deuda tributaria o soportado la repercusión de otro impuesto; y que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida. En estos últimos casos se exige que el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente. En todo caso la suspensión afecta a la deuda sin necesidad de aportación de garantías.

Ya con anterioridad había manifestado el TSJ. de Aragón a través de su Sentencia de 31 de marzo de 2008 que si no se atacó la liquidación por IVA no procedía que la Comunidad Autónoma exigiera el ITP por la misma entrega, dado que los litigios entre Administraciones no deben afectar al contribuyente.

Recuerda por su parte la Resolución del TEAC de 22 de octubre de 2015, relativa a los efectos liberatorios para el obligado tributario del pago ante oficina no competente, que a partir de la entrada en vigor de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, sólo el pago ante la Oficina competente por razón de territorio en función de los puntos de conexión que se establecen en el art. 33 de dicha Ley tendrán efectos liberatorios para el obligado tributario. La concreta operación analizada se sujetaba al ITPyAJD, en su concepto de Actos Jurídicos Documentados, tributo por el que la recurrente fue considerada como sujeto pasivo. Pues bien, dado que el pago controvertido se materializó antes de la entrada en vigor de la Ley 22/2009, encargada de regular el sistema de financiación de las CC.AA., el TEAC debía confirmar el efecto liberatorio para la sociedad recurrente del importe satisfecho ante el órgano recaudatorio de la Comunidad de Madrid, por haberse realizado antes de la entrada en vigor de la Ley 22/2009. Y, previa comprobación de su ingreso y a salvo de la posible diferencia entre tipos impositivos que pudieran exigir cada una de las Comunidades Autónomas involucradas, declaró el TEAC que en el presente caso se produjo la extinción de responsabilidad para el obligado tributario, ya que tribuló

por el concepto de Actos Jurídicos Documentados que es el tributo que se le exigía.

En consecuencia, y por lo que se refiere al pago del ITPyAJD, a partir de la entrada en vigor de la Ley de cesión de tributos de 2009 (Ley 22/2009), sólo el pago ante la Oficina competente por razón de territorio en función de los puntos de conexión que se establecen en el art. 33 de dicha Ley adquiere efectos liberatorios para el obligado tributario. En cambio hasta la entrada en vigor de la citada Ley 22/2009 el error al ingresar en cualquier oficina de cualquier Comunidad Autónoma el ITP causaba efectos liberatorios para el interesado (art. 106 del Reglamento del ITP), en atención a razones de interpretación en la evolución legislativa. En el presente caso analizado por el TEAC el pago ante oficina no competente se realizó antes de la entrada en vigor de la Ley 22/2009, motivo por el cual, teniendo carácter liberador el pago realizado, no resultaba procedente la exigencia de intereses al obligado tributario.

### 3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS COMPRAVENTAS DE ORO A PARTICULARES EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

#### 3.1. La trascendencia de la sentencia del TS de 18 de enero de 1996. Alcance de los pronunciamientos posteriores efectuados por el alto tribunal

Como seguramente se recordará a través de Sentencia de 18 de enero de 1996<sup>12</sup> el TS equiparó el supuesto de las compras de oro a particulares por empresarios dedicados a dicho tráfico con el de las compras de bienes usados por empresarios revendedores, señalando que se trata de un tráfico empresarial que excede del ámbito del IVA, dado que en ambos supuestos se adquieren bienes a particulares por empresarios en el ejercicio de su actividad.

A juicio del Alto Tribunal, hallándose las citadas compras no sujetas a IVA únicamente en el supuesto de bienes usados se establece un régimen especial de tributación de las entregas subsiguientes como medida destinada a compensar la doble tributación en el citado Impuesto que se origina al salir del circuito comercial de producción y distribución (con IVA soportado por el particular) y volver a entrar sin posibilidad para el empresario de deducir el Impuesto, al no estar sujeta la transmisión efectuada por el particular al empresario.

En definitiva, no estando sujeta a IVA la entrega de oro por realizarse la transmisión por un particular, aquélla tampoco estaría sometida a gravamen en concepto de TPO,

<sup>12</sup> Ya este primer pronunciamiento analizaba el supuesto relativo a la compra a particulares de objetos de oro, plata, platino y joyería por un comerciante dedicado a la compra y venta de dichos objetos, debiendo entrar a determinarse si dichas adquisiciones se hallaban o no sujetas al ITPyAJD, en su Modalidad de TPO, distinguiendo a tal efecto entre las realizadas hasta el 31 de diciembre de 1985 y las posteriores a dicha fecha, teniendo presente la entrada en vigor del IVA a partir del 1 de enero de 1986.

al efectuarse la compra por un empresario en el ejercicio de su actividad<sup>13</sup>.

Ciertamente, y tal y como precisó el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 18 de enero de 1996, el hecho imponible del antiguo Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas se vinculaba con las transmisiones efectuadas por empresarios, de manera que las ventas de joyas efectuadas por particulares no podían quedar sujetas al citado Impuesto dado que, a pesar de tratarse de operaciones habituales del tráfico, no eran realizadas por empresarios.

Y, por lo que respecta a la sujeción de las citadas operaciones al IGTPAJD, al ser en el supuesto de autos analizado el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y de joyería empresario y constituir dicha actividad acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le resultaba de aplicación la norma de no sujeción, no tributando en consecuencia por el citado Impuesto.

Téngase presente además a este respecto que la delimitación negativa del hecho imponible del IGTPAJD excluía de gravamen cualquier operación que constituyera acto habitual del tráfico mercantil, incluyendo las compras efectuadas por un empresario<sup>14</sup>. Defiende además el TS que, atendiendo

a lo dispuesto por el art.7.5 del TRITPyAJD<sup>15</sup> las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas por un empresario desde el 1 de enero a 31 de diciembre de 1986 no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dado que el hecho imponible de TPO excluye a las operaciones (ya se trate de compras o ventas) realizadas por empresarios<sup>16</sup>.

La vigencia de este criterio defendido por el Alto Tribunal a través de la citada Sentencia de 18 de enero de 1996 ha sido asumida, entre otros pronunciamientos, por la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 16 de septiembre de 2015, de conformidad con la cual la compra por un empresario profesional de oro a particulares no está sujeta al IVA ni al Impuesto sobre Transmisión Patrimoniales. Tal y como defiende este último Tribunal, no estando sujeta a IVA la entrega de oro por realizarse la transmisión por un particular, tampoco estará sujeta a TPO por realizarse (la compra) por un empresario en ejercicio de su actividad. Igualmente las Sentencias del TSJ. de Canarias de 25 de septiembre y 7 de diciembre de 2015 defienden que las adquisiciones efectuadas por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, de objetos de oro, plata, platino y de joyería

13 Se ha de recordar a este respecto que el art. 185 de la antigua Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, que estableció el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE), señalaba que el hecho imponible del citado Impuesto quedaba integrado por "las ventas, obras, servicios, exportaciones y demás contratos u operaciones típicas y habituales del tráfico de todas las empresas, y de las explotaciones mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas". Por su parte la Modalidad "Transmisiones Patrimoniales Inter Vivos" del llamado Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (IGTPAJD) quedaba delimitada en primer término a través del art. 144 de la Ley 41/1964, que sujetaba a gravamen "las transmisiones por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas o jurídicas", así como por el art. 145 de la citada Ley, que establecía en su apartado 1 unos supuestos de no sujeción al disponer que "No estarán sujetas las transmisiones a título oneroso, los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones cuando constituyan actos habituales de tráfico de las empresas o explotaciones transmitentes, ya sean mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, salvo los contratos de prenda, las transmisiones de inmuebles", añadiendo a continuación en su apartado 2 una regla de incompatibilidad con el IGTE al declarar que "En ningún caso un mismo acto u operación estará sujeto a este impuesto y al que grava el tráfico de empresas". Por lo que respecta a las compras realizadas desde el 1 de enero de 1986 ha de tenerse presente que la antigua Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, otorgó una nueva redacción al art. 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, pasando a señalar el citado precepto que "No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido". Véase a este respecto LÓPEZ FAJARDO, M., "Reflexiones fiscales sobre la 'fiebre del oro': visión retrospectiva y perspectivas de futuro", Revista BIT Plus, núm. 193, 2016, pág. 25. Por otra parte, y tal y como subrayó por aquel entonces el TS, tanto la normativa como la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA exigen la concurrencia de cuatro requisitos en materia de sujeción de las entregas de bienes, siendo uno de ellos que el transmitente, como persona que realiza la transmisión, sea empresario o profesional y que lo transmita en el ejercicio de tal, quedando por tanto dentro de la potestad tributaria de los Estados miembros el sujetar a otros impuestos indirectos las entregas no sujetas a IVA, como es el caso de las transmisiones realizadas por particulares.

14 En opinión de LÓPEZ FAJARDO, M., "Reflexiones fiscales sobre la 'fiebre del oro': visión retrospectiva y perspectivas de futuro", ob. cit., pág. 26, dicha apreciación resulta discutible; en efecto, a juicio de la citada autora "es discutible que se pudiera extender a las compras pues la norma habla de "transmisiones onerosas del transmitente", es decir, ventas; otra cosa hubiera sido si la Ley 41/1964 hubiera precisado, como actualmente ocurre, que la no sujeción al IGTPAJD se vinculara con la sujeción al IGTE, y no, con el tráfico mercantil".

15 De acuerdo con lo dispuesto por este precepto del RDLeg. 1/1993 "No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto sobre el valor añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el impuesto sobre el valor añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al impuesto sobre el valor añadido".

16 Este parecer no es compartido sin embargo por LÓPEZ FAJARDO, M., "Reflexiones fiscales sobre la 'fiebre del oro': visión retrospectiva y perspectivas de futuro", ob. cit., pág. 27, para quien el Tribunal no efectúa una interpretación sistemática de ambos impuestos, considerando a tal efecto que la delimitación negativa del hecho imponible del ITPyAJD, contenida en el art. 7.5 utiliza dos criterios independientes y alternativos, ya que la expresión "y, en cualquier caso" viene a poner de manifiesto que se trata de dos criterios acumulativos, dependientes e inseparables, de tal manera que la no sujeción al ITPAJD sólo se aplica si la operación es realizada por un empresario y, además, está sujeta al IVA incluso exenta (salvo las operaciones inmobiliarias). En cambio, siendo la operación efectuada por un empresario pero no quedando sujeta al IVA, sí que cabría sujetar la operación al ITPyAJD, tal y como sucede por ejemplo con las concesiones administrativas no sujetas a IGIC o IVA, las cuales son constituidas por empresarios y claramente tributan en el ITPyAJD; añade asimismo esta autora que se ha de criticar el hecho de que la Sentencia "considera que las operaciones realizadas por empresarios o profesionales no sujetas a TPO, son tanto compras como ventas (en la misma línea interpretativa que se hacía con la normativa del IGTE), cuando las normas del IVA e ITPAJD, como ya hemos visto, sólo se refieren a las ventas, entendidas como transmisiones y entregas efectuadas por los empresarios o profesionales (los outputs)".



a un particular, no están sujetas al ITP<sup>17</sup>. En definitiva, a través de su Sentencia de 18 de enero de 1996 el TS descartó que resultara plenamente coincidente el ámbito de las operaciones realizadas en ejercicio de la actividad empresarial con el de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA de manera que, hallándonos en presencia de operaciones incluidas en el tráfico empresarial, dichas operaciones quedaban no sujetas a TPO, aunque no fueran hecho imponible del IVA.

De cualquier manera, con posterioridad a la citada Sentencia de 18 de enero de 1996 declararía el TS como doctrina legal a través de sus Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011 (relativas a sendos supuestos de transmisión efectuada por particulares a empresarios y en las que se trataba de dilucidar si la transmisión de un inmueble efectuada por un vendedor no sujeto pasivo del IVA a un adquirente que es empresario y que lo va a destinar a su actividad empresarial está sujeta o no al concepto de TPO del ITPyAJD) que la no sujeción al ITP sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares<sup>18</sup>.

De este modo el Alto Tribunal vino a desestimar los recursos interpuestos y a confirmar las liquidaciones practicadas por ITPyAJD, como consecuencia de las transmisiones realizada por un no sujeto pasivo de IVA de un inmueble a un empresario que lo iba a destinar a su actividad empresarial.

En opinión del Tribunal el elemento determinante de la sujeción a uno u otro impuesto lo constituye la condición del transmitente y su forma de actuación, de manera que, tratándose de un empresario

o profesional que actúa en ejercicio de su actividad, la transmisión se encontrará sujeta a IVA y, en caso contrario, a TPO.

Con carácter adicional el Alto Tribunal descartó a través de los citados pronunciamientos la posibilidad de que puedan considerarse como expresiones de idéntico significado la “realización de una transmisión” y la “intervención en una compraventa”.

En suma, la STS de 18 de enero de 1996 rechaza la aplicación de la Modalidad de TPO a esta clase de operaciones de compra y venta efectuadas por los empresarios en la medida en que las mismas constituyen “actos típicos de su tráfico empresarial”. Y ello teniendo presente la regulación contenida en el antiguo IGTE, que ya no forma parte de nuestro sistema tributario.

A nuestro juicio, sin embargo, conviene tener presente a este respecto que el objeto de esta clase de operaciones que venimos analizando lo constituyen las operaciones de venta efectuadas y no las de adquisición efectuadas por el transmitente.

Ya con anterioridad había precisado el TS a través de su Sentencia de 10 de diciembre de 2009, relativa no obstante en el presente caso a un contrato de fianza, y al hilo de la cuestión relativa a la aplicación del ITPyAJD a la citada operación, que en el presente caso no resultaba de aplicación la Modalidad de TPO, en tanto en cuanto habría que tomar en consideración, no la cualidad no profesional o empresarial del fiador, sino la del sujeto pasivo del Impuesto.

De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento (a través del cual se rechazó la aplicación del criterio consistente en atender al sujeto pasivo adquirente a la hora de acometer el deslinde entre IVA y TPO)“(…)

*El art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 refiere la no sujeción al ITP al supuesto de que la constitución de fianzas sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, sin tener en consideración quién sea el sujeto pasivo del tributo (...)*

*Sin embargo, la sentencia recurrida se desvía (...) cuando se inclina por considerar, erróneamente, que lo que se debe tener en cuenta no es la cualidad no profesional o empresarial del fiador o constituyente de la fianza sino la del sujeto pasivo del ITP.*

*En definitiva, para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza:*

*a. Si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA.*

17 El origen del presente pronunciamiento se sitúa en un recurso interpuesto frente a la inadmisión por extemporánea de una reclamación económica administrativa que, a su vez, había sido presentada contra una resolución desestimatoria de una solicitud de rectificación de varias autoliquidaciones de TPO presentadas por un empresario comprador de objetos de oro a particulares. Argumentaba a tal efecto la parte recurrente que, al adquirirse el oro por parte de un empresario o profesional, se trataría de una operación encuadrada dentro del ejercicio de su actividad empresarial o profesional, hallándose en consecuencia la operación no sujeta a la Modalidad de TPO.

18 En el caso específico analizado por la Sentencia del TS de 15 de diciembre de 2011 se debatía si la transmisión de un inmueble efectuada por un vendedor no sujeto pasivo del IVA a un adquirente que es empresario y que lo va a destinar a su actividad empresarial está sujeta al ITP, al IVA, o a ninguno de los dos impuestos. El TS destaca al respecto el carácter particular de la regulación relativa a la incompatibilidad existente entre el IVA y el ITP en relación con los inmuebles, afirmando a continuación lo siguiente: “Para defender su tesis, la recurrente emplea un argumento que parte de una premisa falsa consistente en que lo importante para que se aplique el artículo 7.5 es que en las operaciones enumeradas anteriormente (considerando como tal operación la compraventa) intervenga un empresario. Sin embargo, no es eso lo que dice la norma que se refiere a ‘las operaciones enumeradas anteriormente’, que no son otras que las definidas en dicho artículo 7, y que en el presente supuesto es la genérica del apartado 1.A) (transmisión onerosa por acto inter vivos). Es decir, cuando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA si se cumplen el resto de requisitos, y cuando la realice un particular, como sucede en este caso, la operación se sujeta al ITP, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la ‘realización de una transmisión’ con la ‘intervención en una compraventa’ “. Véase a este respecto BAS SORIA, J., “No sujeción a TPO de las entregas de oro realizadas por particulares a revendedores [Análisis de la RTEAC de 20 de octubre de 2016 (R. G. 2568/2016)]”, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 406, 2017 (consultado en [www.cefelegal.com](http://www.cefelegal.com)).

b. Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD<sup>19</sup>.

### 3.2. Línea interpretativa adoptada por la Dirección General de Tributos

La DGT, en su contestación a Consulta de 26 de abril de 2011, refiriéndose a un supuesto de compra de oro y metales preciosos a particulares, señaló que la delimitación entre estos dos tributos se ha de realizar atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea aquel particular o empresario-profesional, sus transmisiones quedarán sujetas al ITPyAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable a la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos. Y, a tal efecto, estima la DGT que no resulta admisible el criterio que pretende delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del adquirente del bien o servicio, en la medida en que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las Leyes y Reglamentos del IVA y del ITPyAJD. Por el contrario, dichas normas sostienen claramente un criterio bien distinto. De este modo la compra de oro a un particular está sujeta a tributación por el ITPyAJD<sup>20</sup>.

En el caso concreto relativo a la adquisición de objetos y joyas de oro efectuada a particulares por parte de un empresario estimó nuevamente la DGT en su contestación a Consulta de 7 de noviembre de 2012 que, con carácter general, la delimitación entre el IVA y ITPyAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente, siendo necesario entrar a determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Concurriendo ambos requisitos, y de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta al IVA, siendo de aplicación en tal caso las reglas del citado Impuesto, de modo que será sujeto pasivo el empresario o profesional que efectúe

la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta, debiendo necesariamente repercutir el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada que queda obligado a soportarlo, todo ello conforme a lo establecido en los arts. 84 y 88 de la Ley 37/1992.

Pues bien, a estos efectos carece de toda relevancia que el adquirente ostente la condición de particular o bien de empresario o profesional. Y ello en tanto en cuanto, como se ha señalado con anterioridad, la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho de manera que, según sea particular o empresario-profesional, sus transmisiones quedarán sujetas al ITPyAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable a la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos.

No resulta pues admisible aquel criterio que pretenda delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del adquirente del bien o servicio, en la medida en que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las leyes y reglamentos del IVA y del ITPyAJD. Dichas normas sostienen claramente un criterio bien distinto. Y, habiéndose efectuado la transmisión onerosa por un particular en el concreto supuesto analizado por la DGT, la operación quedaría sujeta al ITPyAJD, con independencia de que el obligado al pago fuese el adquirente del bien o derecho transmitido, siendo indiferente la condición de este último<sup>21</sup>.

20 De conformidad con lo declarado por la DGT en la citada Resolución "(...) El legislador somete a tributación la generalidad de dichas transmisiones, sin hacer referencia alguna a la condición del adquirente. Si hubiese querido excluir aquellas transmisiones en que el adquirente sea empresario o profesional lo hubiese señalado expresamente (...) La delimitación entre el IVA y el ITPyAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición de transmitente. Habrá que determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Si concurren ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta a IVA. En tal caso, se aplicarán las reglas de este Impuesto, de modo que es sujeto pasivo el empresario o profesional que efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta, debiendo necesariamente repercutir el importe del Impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada que queda obligado a soportar, todo ello conforme a lo establecido en los artículos 84 y 88 de la Ley 37/1992. Resulta a estos efectos indiferente que el adquirente ostente la condición de particular o bien de empresario o profesional. En definitiva, la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea particular o empresario-profesional sus transmisiones quedarán sujetas al ITPyAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos".

21 Recuerda asimismo la DGT en la citada Resolución que, por lo que respecta a la determinación del tipo de gravamen aplicable, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 11.1 del RDLeg. 1/1993 (y teniendo presente además que, si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como de la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, se aplicará el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, hubiese sido aprobado por la Comunidad Autónoma y, en su defecto, el 6% a la transmisión de inmuebles así como a la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4% a la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como a la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía), tratándose en el presente caso de bienes muebles, el tipo de gravamen sería del 4%, salvo que la Comunidad Autónoma correspondiente tenga fijado un tipo distinto.

19 La citada Sentencia fue dictada a resultas de la interposición de un recurso de casación contra un pronunciamiento previo que hacía depender la sujeción de la condición empresarial o no del sujeto pasivo del Impuesto (el acreedor favorecido con la fianza), invocándose la no sujeción por tratarse de una operación realizada por un empresario. Pues bien, tal y como argumentó al respecto el TS "(...) Para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza:

a) Si este es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA.

b) Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Con lo que se ha dicho se puede ya concluir que cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y esta haya sido constituida por un particular, no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no estaremos en el caso de no sujeción contemplado en el art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 de la Ley del ITP".

También la contestación de la DGT a Consulta de 27 de noviembre de 2013 se refirió a la delimitación IVA-TPO tratándose de operaciones consistentes en la compraventa de artículos de segunda mano a particulares. Señala concretamente la DGT a través de la citada Resolución que cuando el legislador quiere distinguir situaciones jurídicas lo hace expresamente, y, en este sentido, el art. 7.5 del RDLeg. 1/1993 permite distinguir dos tipos de transmisiones: las realizadas por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad que no están sujetas al ITPyAJD; y las restantes transmisiones que quedan sujetas en base al art. 7.1.

Tal y como vuelve a recordar el citado Centro Directivo la delimitación entre el IVA y el ITPyAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente, motivo por el cual habrá que determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Concurriendo ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta al IVA, siendo de aplicación en tal caso las reglas de este impuesto, de manera que será sujeto pasivo el empresario o profesional que efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta, debiendo necesariamente repercutir el importe del Impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada que queda obligado a soportarlo, de conformidad con lo establecido en los arts. 84 y 88 de la Ley 37/1992.

A tal efecto carece de relevancia que el adquirente ostente la condición de particular o bien de empresario o profesional, ya que la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea particular o empresario-profesional, sus transmisiones quedarán sujetas al ITPyAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable a la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos. Tal y como recuerda la DGT no resulta admisible aquel criterio que pretende delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del adquirente del bien o servicio, en la medida en que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las leyes y Reglamentos del IVA y del ITPyAJD. En conclusión, si la transmisión onerosa se ha efectuado por un particular quedará sujeta al ITPyAJD, con independencia de que el obligado al pago sea el adquirente del bien o derecho transmitido, siendo indiferente la condición de este último.

Se trata de un criterio idéntico al adoptado en su día por la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 8 de octubre de 1997, en virtud de la cual las adquisiciones de metales preciosos realizadas por empresarios no están sujetas al ITP, sino sólo las adquiridas por particulares, no hallándose en consecuencia sujeta a gravamen la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.

Véase en este mismo sentido lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 3 de junio de 2014, relativa a una entidad dedicada a la compraventa de artículos de joyería, metales preciosos, metales comunes chapados, así como fabricación de piezas y accesorios de joyería, adquiriendo muchas veces artículos de joyería a particulares, y en relación con la cual se suscitaba la cuestión relativa a si la adquisición a particulares estaría sujeta al IVA o al ITPyAJD. Tal y como se encarga de recordar el citado Centro Directivo si la transmisión onerosa de joyas se ha efectuado por un particular, quedará sujeta al ITPyAJD con independencia de que el obligado al pago sea el adquirente del bien o derecho transmitido, siendo indiferente la condición de este último.

Y ello teniendo presente que la delimitación entre el IVA y el ITPyAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente, debiendo entrar a determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Si concurren ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta al IVA. En tal caso, se aplicarán las reglas del citado Impuesto, de modo que será sujeto pasivo el empresario o profesional que efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta, debiendo necesariamente repercutir el importe del Impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada que queda obligado a soportarlo todo ello conforme a lo establecido en los arts. 84 y 88 de la Ley 37/1992, siendo a estos efectos indiferente que el adquirente ostente la condición de particular o bien de empresario o profesional.

En definitiva, la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho. Según sea particular o empresario-profesional sus transmisiones quedarán sujetas al ITPyAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable a la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos. No resulta admisible además el criterio que pretende delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del adquirente del bien o servicio, en la medida en que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las leyes y reglamentos del IVA y del ITPyAJD. Por el contrario estima la DGT que dichas normas sostienen claramente un criterio bien distinto.

En este mismo sentido cabe citar finalmente la contestación de la DGT a Consulta de 15 de septiembre de 2015, relativa igualmente a un sujeto dedicado a la compraventa de metales preciosos y venta al por mayor en relación con cuya actividad la mayor parte de las veces el material se obtiene de objetos ya comercializados y que se compran con fines de fundición y reindustrialización de la materia prima, no con el fin de revenderlos. Tras recordar el alcance de lo dispuesto en el art. 7.1 y .5 del RDLeg. 1/1993 afirma la DGT que el legislador

somete a tributación la generalidad de dichas transmisiones sin hacer referencia alguna a la condición del adquirente, ya que si hubiese querido excluir aquellas transmisiones en que el adquirente es empresario o profesional lo habría señalado expresamente. De este modo, cuando el legislador quiere distinguir situaciones jurídicas lo hace expresamente, y a tal efecto el propio art. 7.5 del RDLeg. 1/1993 permite distinguir dos tipos de transmisiones, a saber: las realizadas por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad que no están sujetas al ITPyAJD y las restantes transmisiones que quedan sujetas en base a lo dispuesto por el art. 7.1 del Texto Refundido.

Así pues la delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el ITPyAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente, siendo necesario determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Concurriendo ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta al IVA, siendo de aplicación las reglas del citado Impuesto, de manera que será sujeto pasivo el empresario o profesional que efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta, debiendo necesariamente repercutir el importe del Impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada que queda obligado a soportarlo, conforme a lo establecido en los arts. 84 y 88 de la Ley 37/1992, adoleciendo de relevancia a tal efecto que el adquirente ostente la condición de particular o bien de empresario o profesional.

En resumen, al amparo de esta doctrina administrativa elaborada por la DGT la delimitación entre el IVA y el ITPyAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente, siendo necesario determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Concurriendo ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta al IVA, siendo de aplicación las reglas de este Impuesto y resultando a estos efectos indiferente que el adquirente ostente la condición de particular o bien de empresario o profesional. Y ello presente que la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho de modo que, según sea particular o empresario-profesional, sus transmisiones quedarán sujetas al ITPyAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable a la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos. Debe en consecuencia rechazarse el argumento de que las adquisiciones realizadas por un empresario para producir unas mercaderías o bien para revenderlas, por el solo hecho de constituir operaciones típicas y habituales de su tráfico mercantil, se hallen

al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La DGT rechaza así someterse a la doctrina jurisprudencial emanada de la STS de 18 de enero de 1996, que situó la operación al margen tanto de TPO como del antiguo Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (antecedente del IVA), al considerar que se trata de un pronunciamiento aislado y no vinculante.

Precisamente en relación con esta cuestión relativa a la posibilidad de aplicar en relación con esta clase de operaciones la doctrina dictada en su día por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de enero de 1996 (en el sentido de que, por tratarse de un bien usado adquirido para revenderlo, dicha operación no estaría sujeta a la Modalidad de TPO del ITPyAJD ni al IVA<sup>22</sup>) la DGT rechaza la posibilidad de que resulte aplicable, ya que dicha Sentencia enjuiciaba hechos acaecidos con la legislación anterior al IVA. En concreto, la cuestión analizada por el Tribunal Supremo se refería a la delimitación del ámbito de aplicación del ITPyAJD y del antiguo Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, derogado con efectos desde el 1 de enero de 1986 por la primera Ley del IVA (Ley 30/1985, de 2 de agosto). Y, si bien el IVA sustituyó al IGTE, no guarda con él una equivalencia absoluta que permita trasladar automáticamente al ámbito del IVA la doctrina existente sobre el IGTE. A mayor abundamiento la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 no constituye jurisprudencia, al faltar el elemento de la reiteración<sup>23</sup>.

### 3.3. Alcance de las resoluciones del TEAC de 8 de abril de 2014 y 20 de octubre de 2016

Acerca de esta cuestión relativa a la tributación en el Impuesto de las operaciones consistentes en compras efectuadas a particulares de objetos usados de oro y otros metales la Resolución del TEAC de 8 de abril de 2014 analizó un supuesto en el que se planteaban concretamente las cuestiones relativas a si las operaciones de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quien ostente la condición de empresario o profesional están sujetas o no al ITPyAJD en su Modalidad de TPO, así como si en dichos supuestos es preciso o no iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas a efectos de la determinación

<sup>22</sup> De acuerdo con lo manifestado por el TS en dicha Sentencia, a la que ya se ha hecho referencia, "En cuanto a las adquisiciones realizadas por un empresario dentro de su tráfico típico y habitual, no procedentes de empresa mercantil alguna, ni siquiera de unidades productivas, sino de personas particulares, actuando mediante contraprestación pero sin carácter habitual, es decir, adquisiciones procedentes de unidades de consumo, fundamentalmente de bienes usados como pueden ser, entre otros, los objetos de oro, plata, platino y joyería, que por mor de su venta a un empresario vuelven al circuito o proceso económico de producción y distribución con destino a un nuevo y distinto consumo, la Ley 41/1964, de 11 de junio, las excluyó del ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas precisamente porque los vendedores no eran empresarios, ni actuaban con habitualidad".

<sup>23</sup> Así tuvo ocasión de manifestarlo la DGT, por ejemplo, en su contestación a Consulta de 15 de septiembre de 2015.



del impuesto indirecto aplicable, bien el Impuesto sobre el Valor Añadido, bien el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Concretamente dos eran las cuestiones analizadas por el TEAC a través de la citada Resolución: de una parte, si este tipo de operaciones están sujetas o no al ITPy AJD en su Modalidad de TPO; y, de otra si, ante las dudas sobre el régimen tributario aplicable a estas operaciones, resulta preciso en este supuesto iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y las Comunidades Autónomas a efectos de la determinación del tributo indirecto aplicable, al que ya hemos tenido ocasión de referirnos.

Pues bien, afirma el TEAC en la citada Resolución que en las operaciones de compra de oro, plata y joyería y en el comercio de oro, la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada ésta, por no sujeta (al no reunir el transmitente la condición de empresario) la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad.

Con carácter adicional estima el TEAC no ajustada a Derecho la interpretación extensiva de la no sujeción a TPO de operaciones realizadas por particulares con empresarios aunque éstos últimos lo hagan en el ejercicio de su actividad, por cuanto esta interpretación no responde a la regla de delimitación IVA-TPO establecida por nuestro legislador, la cual parte indubitadamente de la condición del transmitente como empresario o no, siendo la condición del adquirente irrelevante para determinar la sujeción a TPO.

La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se ve confirmada además por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los arts. 1º.a) y 4º.1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 del IVA, que grava hechos imponibles iguales, pero subjetivamente diversos a los del ITP. En consecuencia la no sujeción a la Modalidad de TPO del ITPyAJD sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que un empresario o profesional pueda hacer de particulares.

El TEAC discrepaba del criterio adoptado por el TS mediante Sentencia de 18 de enero de 1996.

De entrada manifiesta el Tribunal Económico-Administrativo Central a este respecto que "(...) La Sentencia invocada de 1996 responde a una circunstancia particular de tránsito de régimen jurídico y de novedad en la aplicación del IVA, y que su conclusión no se puede sostener ya, teniendo en cuenta la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de IVA, que exigen la concurrencia de varios requisitos en materia de sujeción de las entregas de bienes, siendo uno de ellos que el transmitente, como persona que realiza la transmisión, sea empresario o profesional y lo transmita en ejercicio de tal, quedando además dentro de la potestad

*tributaria de los Estados miembros el sujetar a otros impuestos indirectos las entregas no sujetas a IVA, como es el caso de las transmisiones realizadas por particulares (...)*".

Adviértase por tanto que, a juicio del TEAC, la Sentencia del TS de 18 de enero de 2016 constituía un pronunciamiento aislado y no reiterado, estimando a tal efecto que el criterio recogido en la misma obedecía a la etapa de transición hacia el IVA y que no podía sostenerse en el momento de la resolución del recurso de alzada.

El TEAC precisó que los conceptos de entrega de bienes en IVA y transmisión en TPO difieren en cuanto al alcance, si bien coinciden en la perspectiva desde la que se deben contemplar e interpretar, ya que ambos hechos imponibles parten de quien tiene el poder de disposición sobre el bien y decide transmitirlo, siendo la perspectiva del transmitente (el que realiza la acción de transmitir) la que configura el hecho imponible, con independencia de la condición de la persona que sea la destinataria o adquirente.

Señaló a continuación el TEAC que en la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada esta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad.

Dicha conclusión se desprende de los requisitos exigidos por la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de IVA para la sujeción de las entregas de bienes, siendo uno de ellos, que el transmitente, como persona que realiza la transmisión, sea empresario o profesional y lo transmita en ejercicio de tal, quedando además a la potestad tributaria de los Estados miembros el sujetar a otros impuestos indirectos las entregas no sujetas a IVA, como es el caso de las transmisiones realizadas por particulares.

Ahora bien el TEAC reconoce que en el caso español existe una particularidad en relación con las transmisiones realizadas por particulares a empresarios en el ejercicio de su actividad, en virtud de la cual, siendo los bienes transmitidos vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, el art. 45.I B).17 del TRLITPyAJD exime del pago de TPO al adquirente que, siendo empresario o profesional, se dedica a su compra para su reventa<sup>24</sup>.

No obstante precisa el Tribunal que "en la medida en que se trata de una exención, no cabría entenderla aplicable a un caso como el aquí discutido, pues no cabe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito

<sup>24</sup> Concretamente de acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto, introducido por el art. 53 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, "Las transmisiones de vehículos usado con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición".

de las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales". De cualquier manera subrayó el TEAC que en el presente supuesto el legislador no ha pretendido neutralidad fiscal, ya que en dicha actividad de venta por los particulares de objetos usados de oro y otros metales estos bienes habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse en la fase final de consumo, con el IVA repercutido al consumidor final, volviendo otra vez a dicho circuito y caracterizándose dichas operaciones en el hecho de que el vendedor es un particular no sujeto al IVA y el adquirente un empresario.

Esta entrega ulterior no está sujeta al IVA, ya que la Ley excluye de su ámbito a los particulares, pero sí queda gravada por TPO. El particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el IVA que soportó.

En algunos otros supuestos el legislador sí ha arbitrado medidas para conseguir la neutralidad fiscal en la reintroducción de bienes en el proceso productivo, lo que no ocurre en el presente caso, previéndose la aplicación de reglas especiales para los bienes inmuebles, para la chatarra, para los vehículos usados adquiridos por un empresario revendedor e incluso un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, del que de modo expreso están excluidos los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas).

Adviértase por tanto que el TEAC rechazaba que pudiera defenderse la no sujeción de la operación a la Modalidad de TPO del ITPyAJD sobre la base de estimar que la transmisión en cuestión se halla comprendida dentro del ejercicio de una actividad económica como pueda serlo la del empresario comprador de objetos de oro)<sup>25</sup>.

A juicio del TEAC, una vez que los citados objetos son adquiridos por los particulares debe estimarse que los mismos ya han salido del proceso productivo. En suma, tratándose de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales concluía el TEAC en unificación de criterio que, al no tener los transmitentes tal condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera del ámbito del IVA, quedando sujeta y no exenta a la Modalidad TPO del ITPyAJD.

No teniendo los transmitentes la condición de empresarios o profesionales la operación en cuestión ha de quedar fuera del ámbito del IVA, quedando sujetas y no exentas dichas operaciones a la Modalidad de TPO del ITPyAJD.

Con posterioridad, sin embargo, mediante Resolución de 20 de octubre de 2016, el TEAC procedió a rectificar su anterior criterio para declarar, en sintonía con el Tribunal Supremo, que la compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales queda fuera tanto del ámbito del IVA como del ITP.

A través de la citada Resolución el TEAC resuelve un recurso interpuesto en un procedimiento de adopción de una resolución en unificación de criterio planteada por su propio Presidente, partiendo de una reflexión muy clara, como es la relativa a que el hecho de que el Tribunal Supremo mantenga la misma doctrina desde 1996, a saber, la no tributación de estas operaciones ni por IVA ni por TPO no permite continuar indefinidamente sosteniendo un criterio contrario a la no tributación.

En base a ello decide el TEAC cambiar su doctrina sobre la base de que, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no existen elementos que permitan soluciones dispares según la naturaleza de los bienes.

Fija así el citado Tribunal criterio para el caso concreto de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales declarando a tal efecto tal operación fuera, tanto del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

A través de esta última Resolución el TEAC procede a analizar tanto el Auto del TS de 13 de noviembre de 2014 (a través del cual el TS resolvió archivando el recurso de casación en interés de ley interpuesto al efecto por la Junta de Andalucía por falta de interés casacional, al existir ya doctrina sobre la materia, constituida por la Sentencia del Alto Tribunal de 18 de enero de 1996) como las Sentencias del TS de 10 de diciembre de 2009 y de 15 y 16 de diciembre de 2011.

Tal y como reflexiona el TEAC, en el supuesto de que éste continuara manteniendo su criterio anterior, que estima jurídicamente procedente y acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los órganos de aplicación de los tributos (con el consiguiente empleo de medios materiales y personales y vinculados por el criterio del TEAC), habrían de liquidar las operaciones en cuestión exigiendo su tributación por TPO.

Y, deducida reclamación por los obligados tributarios, los Tribunales Económico-Administrativos habrían de proceder a desestimarlas, acudiendo entonces aquéllos a la vía contenciosa, donde la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia se sienten vinculados por el Auto de 13 noviembre de 2014 del Tribunal Supremo.

En base a ello, y teniendo presente además lo dispuesto por el Alto Tribunal en su Auto de 23 de junio de 2016 (a través del cual, y en virtud de defectos formales, se archivó el recurso de casación en interés de ley deducido por la Comunidad

<sup>25</sup> Recuérdese que, de acuerdo con este razonamiento, y al objeto de salvaguardar la neutralidad fiscal del IVA y, más precisamente, la cadena de deducciones prevista en el citado Impuesto (la cual se rompería si el empresario comprador no pudiera deducir el IVA soportado por el particular cuando adquirió el bien) la operación no podría quedar sujeta a la Modalidad de TPO.



Autónoma de Canarias<sup>26</sup>) así como el período de tiempo transcurrido desde el Auto de noviembre de 2014, el TEAC resuelve modificar su criterio y, a resultas del inicio de un procedimiento de adopción de resoluciones en unificación de criterio iniciado de oficio, concluye que en el caso concreto

de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales la operación queda fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el IVA como de la Modalidad TPO del ITP.

---

<sup>26</sup> Concretamente en el presente caso se produjo un incumplimiento procesal por la Administración demandante, al no concretar el precepto legal cuya interpretación pretendía que se unificara.

**TRIBUNAL SUPREMO ..... 23**

Método de comprobación de valores: Aplicación de coeficientes multiplicadores a los valores que figuran en el catastro inmobiliario. Sentencia de 6 de abril de 2017 ..... 23

Agrupación de fincas. Sentencia de 15 de marzo de 2017. .... 33

Parentesco por afinidad: Recurso de casación para la unificación de doctrina. Sentencia de 24 de marzo de 2017 ..... 38

## TRIBUNAL SUPREMO

### Método de comprobación de valores: Aplicación de coeficientes multiplicadores a los valores que figuran en el catastro inmobiliario. Sentencia de 6 de abril de 2017

Si la Administración tributaria se acoge al segundo de los medios previstos en el art. 57.1 de la Ley General Tributaria, que permite la aplicación de coeficientes multiplicadores, determinados y publicados por la Administración tributaria competente, a los valores que figuren en el Catastro Inmobiliario, no cabe plantear la improcedencia del método planteado, tan válido como cualquier otro técnico y objetivo de valorar. Lo que no resulta admisible es que la normativa autonómica se aplique a hechos imponibles producidos con anterioridad a la entrada en vigor de la orden que estableció dichos coeficientes.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** La Generalidad Valenciana invoca tres motivos de casación, al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción, contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia que anula indiscriminadamente y en su conjunto la Orden 4/2014 de 28 de febrero, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2014 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación.

En el primer motivo aduce la infracción, por interpretación y aplicación errónea, de los artículos 134 y 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como de lo dispuesto en el artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

A juicio de la Comunidad recurrente, la sentencia hace inoperante un mecanismo contemplado por el ordenamiento jurídico estatal, privando con ello a la Administración tributaria de un medio de comprobación de valores previsto en la Ley; medio que permite realizar esa comprobación tomando

como referencia el valor catastral aplicando al mismo unos coeficientes multiplicadores debidamente aprobados y publicados.

Afirma que la sentencia, al cuestionar la legalidad de la Orden, presumiendo que al tomar el valor catastral y limitarse a aplicar al mismo coeficientes multiplicadores no se obtiene el valor real del inmueble, lo que en realidad está cuestionando es la idoneidad del medio de comprobación regulado en el art. 57. 1 b) de la Ley General Tributaria, introducido tras la reforma operada por la ley 36/2006, de 29 de noviembre.

En el segundo motivo se denuncia la infracción de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo; específicamente las previsiones plasmadas en sus artículos 2, 3, 22 y 23.

Mantiene que, teniendo en cuenta las previsiones del citado Texto Refundido, sólo cabe entender que la Orden anula y las valoraciones que se derivan de la misma parten de un valor determinado objetivamente para cada bien inmueble, esto es, de datos ciertos, atendiendo a las características físicas, económicas y jurídicas del inmueble y de manera individualizada a su localización, a sus circunstancias urbanísticas, superficie, uso, aprovechamiento y a la calidad de la construcción, defendiendo que no cabe exigir requisitos o cargas adicionales ni una motivación semejante a la de una valoración basada en un dictamen pericial.

Finalmente, en el tercer motivo se aduce que la sentencia infringe la jurisprudencia que ha considerado que la Administración Tributaria, para comprobar el valor real

de un inmueble, puede optar y servirse de cualquiera de los medios contemplados en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria.

Se sostiene que la sentencia acude indebidamente a cierta doctrina del Tribunal Supremo, (sentencias de 18 de enero de 2016 y de 26 de noviembre de 2015) que, por referirse a otro medio de comprobación, como es el dictamen de peritos, no es trasladable al supuesto que nos ocupa, desconociendo, por el contrario, como señaló el Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de diciembre de 2011 (rec. de casación en interés de la Ley 71/2010) y se reitera en su sentencia de 17 de septiembre de 2012 (recurso de casación en unificación de doctrina 177/2010) que cuando la Administración Tributaria ha optado por uno de los medios legalmente previstos ha de estarse a las exigencias y requisitos de ese concreto medio, sin que sean exigibles cargas o requisitos adicionales propios de otros mecanismos.

Se invoca también la sentencia de 17 de diciembre de 2015 (cas. para la unificación de doctrina de 22/03/2014) que confirma el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en relación con una comprobación realizada acudiendo al método ahora controvertido, rechazando la falta de motivación que se imputaba a la Administración, al constar explicitados los datos tenidos en cuenta para realizar la valoración relativos a su referencia catastral del inmueble, su valor catastral en el año del hecho imponible, su uso principal, con el resultado que arroja y la indicación del coeficiente multiplicador utilizado con cita de la Orden que lo sustenta.

SEGUNDO.- La Sala anticipa que procede estimar los motivos de casación alegados, que pueden ser tratados de forma conjunta, por su conexión, por las razones que pasamos a señalar.

Es cierto que la base imponible de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones viene determinada por el valor real de los bienes adquiridos, (artículos 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

También es cierto que el medio al que se acogió la Comunidad Valenciana nos lleva a una comprobación de valores objetiva, dado el carácter presuntivo tanto de la determinación del valor catastral como del coeficiente aplicable.

En efecto, por lo que respecta al valor catastral, se trata de un valor determinado mediante métodos objetivos, indiciarios y presuntivos, que no podrá superar el valor de mercado, según dispone el art. 23.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aunque en virtud del coeficiente que se recoge en la Orden de 14 de octubre de 1998 es el 50% del presunto valor de mercado.

Por otra parte, cualquiera que sea el método que siga la Administración a fin de fijar los porcentajes aplicables al valor catastral el resultado también resulta indiciario y presuntivo, siendo posible que, pese a la previsión de revisión de los valores catastrales cada 10 años, establecida en el art. 28.3 de la normativa catastral, esta circunstancia no se cumpla, aunque las Leyes de Presupuestos suelen aprobar unos coeficientes de actualización de los valores catastrales, lo que explica que las Comunidades Autónomas no apliquen necesariamente el coeficiente 2 a efectos de la comprobación de valores.

Ahora bien, todo lo anterior no nos puede llevar a declarar inválido este medio de comprobación por no haberse modificado las leyes específicas de los Impuestos sobre Transmisiones y sobre Sucesiones y Donaciones que ordenan atender al valor real, ya que la ley General Tributaria, en su artículo 57. 1 b) 2º párrafo, redactado por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, sobre prevención del fraude, sancionó la práctica de algunas Comunidades Autónomas de publicar, a efectos de la comprobación de valores, unas tablas de valoración que tomaban como base el valor catastral del bien corregido con unos índices de actualización en función del año en que se produjo la revisión de dicho valor catastral.

Concretamente dicho precepto, tras mantener el método de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter oficial, agregó que "dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración Tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario".

Este precepto fue desarrollado por el artículo 158 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

TERCERO.- La reforma normativa tuvo por finalidad evitar la litigiosidad preexistente en la materia, ante los requisitos necesarios para una válida motivación de las valoraciones individualizadas realizadas a través del dictamen de peritos y por la propia indefinición del concepto de valor real a que se refiere la normativa reguladora de los Impuestos, que, como puso de manifiesto el Tribunal Constitucional en su sentencia 194/2000, de 19 de julio, lejos de arrojar su comprobación una cifra exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente da lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo.

Por otra parte, no podemos desconocer que, aunque el apartado 3 del artículo 57 de la Ley General Tributaria establezca que las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1,

es lo cierto que el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no prevé ningún medio para comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos, remitiéndose a los que entonces regulaba el antiguo art. 52 de la Ley General Tributaria de 1963, remisión que ha de entenderse ahora al actual art. 57, lo que implica que la Administración tenga libertad en cuanto a la elección del medio a emplear.

Además, ante el resultado final que resulte, si es superior el valor comprobado al declarado, el interesado, de no estar conforme, podrá promover tasación pericial contradictoria, como determina el apartado 2 del propio art. 57, para corregir el valor, o impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económica administrativa, quedándole, finalmente, abierta la vía judicial para demostrar que el valor asignado no se corresponde al valor real, porque la estimación sólo puede considerarse válida y admisible en tanto en cuanto su aplicación refleje el valor real. Por tanto, si, en algún caso, no es así, lo que procede es corregir la extralimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema.

CUARTO.- Esta Sala sentó la misma doctrina en su sentencia de 7 de diciembre de 2011 (recurso de casación en interés de la Ley 71/2010) en relación con el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas, medio de comprobación previsto en la letra g) del art. 57.1 de la Ley 58/2003, en su redacción dada por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, declarando que la utilización de este medio de comprobación no requería ninguna carga adicional para la Administración tributaria respecto de los demás medios de comprobación de valores, por lo que no venía obligada a justificar previamente que el valor asignado a efectos de la concesión de un préstamo hipotecario coincidía con el valor ajustado a la base imponible del impuesto ni la existencia de algún elemento de defraudación que debiera corregirse.

A su vez, consagró expresamente la discrecionalidad de que dispone la Administración en la elección de los medios que establece el art 57, aunque esa discrecionalidad lógicamente se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación, dando validez al medio aplicado en ese caso, porque frente al derecho de la Administración a comprobar, dentro del catálogo legal establecido, existe la garantía del ciudadano de admitir el resultado o impugnarlo en vía jurisdiccional.

QUINTO.- También resulta oportuno señalar la jurisprudencia de esta Sala a propósito del anterior Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos, antecedente del actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana, en el que la determinación del incremento del valor se realizaba en función de unos índices objetivos que aprobaban los Ayuntamientos mediante una norma reglamentaria. Este sistema de índices era una forma administrativa de determinación del valor corriente de venta,

pues los Ayuntamientos aprobaban los índices y éstos debían reflejar el valor en venta.

Pues bien, con este sistema, la jurisprudencia consideró que los contribuyentes podían demostrar que los índices no se acomodaban a ese valor, en cuyo caso la consecuencia jurídica era la anulación de los coeficientes y de la liquidación del impuesto (sentencias, entre otras, de 17 de diciembre de 1990, 17 de febrero de 1992 y de 22 de septiembre de 1995) porque los índices gozaban de presunción de legalidad, pero que tal presunción era *iuris tantum*, por lo que podía ser destruida mediante prueba en contrario.

Esta doctrina jurisprudencial resulta perfectamente trasladable al ámbito que ahora nos ocupa, por el evidente paralelismo entre la aprobación de los citados índices municipales y la determinación de los coeficientes aplicables al valor catastral a fin de estimar el valor real, pues en ambos casos, mediante una norma reglamentaria se procede a aprobar unos índices o coeficientes a fin de realizar una valoración, índices o coeficientes que gozan de una mera presunción *iuris tantum* de veracidad y que pueden ser revisados en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa.

SEXTO.- En definitiva, si la Administración tributaria se acoge al segundo de los medios previstos en el art. 57.1 de la Ley General Tributaria de 2002, que permite la aplicación de coeficientes multiplicadores, determinados y publicados por la Administración tributaria competente, a los valores que figuren en el Catastro Inmobiliario, no cabe plantear la improcedencia del método planteado, tan válido como cualquier otro técnico y objetivo de valorar.

Cuestión distinta es que el contribuyente no se encuentre conforme con el valor final asignado, en cuyo caso podrá promover la tasación pericial contradictoria a que se refiere el apartado 2 del art. 57 de la Ley General Tributaria, o bien agotar los recursos disponibles alegando y probando que el coeficiente aprobado por la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma aplicado al valor catastral no responde al valor real del bien.

En todo caso, la utilización de este medio para la comprobación exige que la Administración justifique adecuadamente su elección y razone el resultado de la comprobación de modo que permita al contribuyente conocer los datos tenidos en cuenta relativos a la referencia catastral del inmueble, su valor catastral en el año del hecho imponible, el coeficiente aplicado y la normativa en que se basa la Administración Tributaria, al objeto de que pueda prestar su conformidad o rechazar la valoración. Sin embargo, lo que no resulta admisible es que la normativa autonómica se aplique a hechos imponderables producidos con anterioridad a su entrada en vigor, aunque se hayan tenido en cuenta valores vigentes a la fecha del devengo, toda vez que los obligados tributarios tienen derecho a conocer previamente los valores considerados por la Administración para evitar una posterior comprobación, cuyo resultado si resulta favorable genera intereses de demora.

En efecto, no debemos olvidar que el art. 157.1 del propio Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que desarrolla el art. 134.1 de la Ley General Tributaria, dispone que la comprobación de valores no procederá cuando el obligado tributario haya declarado de acuerdo con los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el art. 57.1 de la Ley General Tributaria, agregando el art. 158.1 del mismo Reglamento que la aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar.

Por otra parte, el art. 90 de la Ley General Tributaria regula la información por la Administración Tributaria con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, información que lógicamente ha de tener en cuenta los coeficientes aprobados.

En consecuencia, si los obligados tributarios pueden consignar en sus declaraciones y autoliquidaciones el valor que la Administración Tributaria asigna a los bienes inmuebles urbanos aplicando los coeficientes establecidos al valor catastral actualizado a la fecha del devengo, sin que el órgano de gestión pueda proceder a la comprobación por otro medio si han declarado un valor igual o superior, razones de seguridad jurídica impiden aplicar la normativa con carácter retroactivo.

**SÉPTIMO.-** Por todo lo expuesto, no cabe aceptar el criterio que mantiene la sentencia de instancia y que le lleva a anular en su conjunto la Orden 4/2014. Ahora bien, no procede considerar válida la disposición transitoria de la referida Orden en cuanto establece que "los coeficientes a los que se refiere el artículo 1 de la presente orden podrán aplicarse en las comprobaciones de valor relacionadas con hechos imponible de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones producidos en 2014 cuando los procedimientos en los que se realicen tales comprobaciones se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente orden".

Todo lo anterior comporta la necesidad de estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto con anulación de la sentencia impugnada. Por las mismas razones, constituidos en Tribunal de instancia, estimamos también parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto, declarando que la Orden 4/2014, de 28 de febrero, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de Valencia de la Comunidad Valenciana se ajusta a Derecho, sin que proceda, en cambio, mantener su disposición transitoria única que debe anularse, lo que incide en la validez de la liquidación

impugnada al haberse efectuado la transmisión objeto de comprobación en fecha 24 de enero de 2014, con anterioridad a la entrada en vigor de la referida Orden.

La estimación parcial del recurso de casación determina la improcedencia de hacer pronunciamiento en cuanto a las costas.

## FALLAMOS

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

1.- Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por la Generalidad Valenciana, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 15 de febrero de 2016, en cuanto anula la Orden 4/2014, de 28 de febrero, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, declarando, en su lugar, que la referida Orden se ajusta Derecho salvo su disposición transitoria .

2.- Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por don Javier Gisbert García contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, Sala Desconcentrada de Alicante, de 12 de diciembre de 2014, declarando la nulidad de la disposición transitoria de la referida Orden 4/2014

3.- No hacer pronunciamiento en cuanto a las costas.

## VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís a la sentencia de 6 de abril de 2017, pronunciada en el recurso de casación nº 1183/2016, al que se adhiere el magistrado Excmo. Sr. Don José Díaz Delgado.

Mantengo en este asunto las mismas razones expuestas en el voto particular formulado a la sentencia de esta misma fecha dictada en el recurso 888/20916, idéntica en lo sustancial a la que resuelve este recurso de casación, razonamientos que seguidamente paso a transcribir literalmente:

"Por medio de este voto particular, que formuló con pleno respeto hacia la posición mayoritaria de la Sala, expreso mi disensión con el fallo de la sentencia recaída en este asunto y con la fundamentación jurídica contenida en sus fundamentos jurídicos tercero a séptimo que conduce a la decisión adoptada. Las razones de tal discrepancia son las siguientes:

1) *Algunas consideraciones de orden procesal sobre la impugnación indirecta de la Orden autonómica 23/2013, de 20 de diciembre.*

La sentencia de la que discrepo es el resultado final de un continuo e imparable proceso lógico de abstracción en el enjuiciamiento de este asunto que en mi opinión



ha distorsionado sensiblemente la solución jurídica a que esta Sala ha llegado.

Los pasos de esa indebida *mutatio libelli* han sido los siguientes:

a) El Sr. Alcañiz, recurrente en el litigio de instancia, se limitó a recurrir jurisdiccionalmente un acto de liquidación tributaria derivado de la comprobación de valores correctora del valor declarado en su autoliquidación. Tal era -y no otro- el objeto de la impugnación procesal ante la Sala homónima de la Comunidad Valenciana. Ello significa que en la voluntad del contribuyente, configuradora en lo que la ley prescribe del objeto litigioso, la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Generalidad Valenciana, que estableció los coeficientes aplicables en 2013 al valor catastral a efectos de la comprobación de valores en el impuesto que nos ocupa, no fue recurrida, directa ni indirectamente, por el destinatario de la liquidación.

b) la Sala a quo planteó la tesis (art. 33.1 LJCA), abriendo al efecto un trámite de audiencia a las partes sobre la impugnación indirecta de la citada orden, precaución a mi juicio tan innecesaria como impertinente si se observa la notable discordancia entre el contenido que se ofrece en dicho trámite y los derroteros argumentales por los que discurrió luego la sentencia, que es preciso reseñar:

- Utilizó el Tribunal esa vía no para incorporar motivos nuevos omitidos por las partes en la fiscalización del acto de liquidación (art. 33.2 JCA), sino para adir una pretensión nueva, la de impugnación de una Orden que no había querido ser impugnada y que no era imprescindible para el adecuado juicio al acto de aplicación, por concurrencia de sus vicios propios, aducidos en la demanda.
- La Sala de instancia transformó luego esa impugnación indirecta traída al proceso por ella misma -reparada así la congruencia por la vía del artículo 33.1 LJCA- en un recurso directo contra la orden mencionada. Basta con decir, de un lado, que toda la argumentación de la sentencia se centra en la disposición general, con olvido del acto de liquidación; y de otro, lo que es más grave y perturbador, que la orden se ha anulado en el fallo (art. 27.2 LJCA) en su integridad, indiscriminada e inmotivadamente, con plena desconexión causal con aquél o aquellos de sus aspectos en que su regulación fuera determinante de la invalidez de la liquidación, sobre los que no se razona de forma particular.

c) El recurso de casación entablado por la Administración autonómica adopta de lleno esta mutación objetiva y la hace suya, hasta el punto de que en el suplico del escrito de interposición, tras pedir que la sentencia se case y anule, insta a este Tribunal Supremo a dictar otra en su lugar que declare la conformidad a Derecho de la orden de 2013, sin pretender, como era de rigor en el ámbito de la impugnación indirecta en que el recurso parecía moverse, la restauración de la

liquidación anulada cuya impugnación había sido el eje del proceso de instancia.

d) Esta Sala, en su sentencia, incorpora nuevas dosis de abstracción al caso, a través de dos distintos mecanismos: de una parte, juzga la orden -en mi opinión-, bajo una sola y excluyente perspectiva: la de que su uso es legítimo porque no es sino la plasmación o empleo de un medio de comprobación previsto en la ley fiscal (art.57.1.b) in fine de la ley General Tributaria; de otro lado, porque parece anudar la legitimidad de la orden a la de la norma con rango de ley que le sirve de justificación, ese artículo 57.1.b) IGT. Como no es dable -se viene a decir- controvertir la adecuación a la Constitución de este medio de comprobación, la orden se aviene a sus prescripciones en tanto habilitan a comprobar -tal vez ya no sea adecuado utilizar este término- por estimación global o genérica, a partir de los parámetros que la propia ley establece o permite (valor catastral, formulación de índices multiplicadores de aquél, aplicación en función de la antigüedad de la ponencia de valores, índices únicos para todo el municipio).

e) Aun cabría hacer alusión a otra nota de abstracción más, la que deriva de la desatención por la Sala de casación a los motivos esgrimidos por la Administración autonómica, a mi parecer con notable desenfoque en la índole de los preceptos que se dicen infringidos. La sentencia aborda los tres motivos conjuntamente y sin sujeción a los argumentos que, con escasa solidez, sustentan aquellos: no es de menor entidad el hecho de que, entre las normas cuya vulneración por la sentencia menciona la Generalidad valenciana, no se encuentren las que con mayor razón podrían entenderse comprometidas en este caso, como son las reguladoras del impuesto de cuya comprobación se trata (los artículos 10.1 y 46, así como sus concordantes, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

*2. El valor real de los bienes en el impuesto que nos ocupa.* El medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria, permite la "...estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal", la cual, a su vez "...podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente" siendo así que, cuando el objeto de avalúo son bienes inmuebles, se prevé en la norma que "... el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario". Este medio legal presupone por definición, la posibilidad de que la Administración tributaria pueda basar la estimación, correctora de las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente, en la incorporación de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y por ende, meramente hipotéticas.

La pregunta esencial que debemos hacer, como punto de partida es si este medio comprobador -excepcionalmente privilegiado para la Administración y, por ende, limitativo de derechos y garantías para el contribuyente- es adecuado para todos los Impuestos o sólo cuando se trata de justipreciar los bienes a efectos de algunos de ellos. Piénsese en que la valoración de inmuebles puede efectuarse en una multiplicidad de casos (IRPF, Sociedades -tanto para determinar las ganancias patrimoniales como a otros efectos, como los de corregir los precios en operaciones vinculadas-; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; Impuesto sobre Bienes Inmuebles. etc. No en todos ellos debe atenderse, por razón de la configuración legal de cada tributo, a los mismos valores o vertientes de la capacidad económica. A tal efecto, no es casual ni de importancia menor que en el Impuesto sobre actos jurídicos documentados que aquel nos ocupa -al igual, por lo demás, que en el transmisiones patrimoniales-, se trate de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts 10.1 y 46, en relación con el artículo 30. para determinar la base imponible en los actos jurídicos documentados - AJD-).

El concepto jurídico indeterminado del valor real es de imprecisos contornos, no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja -no puede hacerlo- un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Así sucede cuando se acepta el valor declarado por el administrado -que puede variar en unos y otros casos-; también cuando se acude al dictamen de peritos de la Administración (art. 57.1.e) LGT); o, en fin, si se aceptan otros medios de comprobación legalmente previstos.

Esa inexactitud, que es consustancial a la idea de valor real, guarda relación directa con la que padece una noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, en jurisprudencia que hoy mismo, con esta sentencia, parece quedar arrumbada, identifica ese valor real con el "...precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes..." (STS de 18 de junio para un caso de IRPF) de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº224/2009, para un caso de IRPF).

Siendo ello así, estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como determinadas características del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

Como recuerda el Tribunal Constitucional, la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de

circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias (STC 194/2000). Dice así la mencionada sentencia:

"[...] Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos medios con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho Imponible", medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al "valor real" -por muy indeterminados que resulten los vocablos "valor" y "real"- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 C.E., se esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos {STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)}, ante una fórmula -el "valor real" -que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias".

En esta línea de razonamiento, una cosa es que la noción valor real sea indeterminada a priori, pero cuantificable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que tipifica la Ley, y otra bien distinta es que la Administración quede apoderada, por el artículo 57.1.b) LGT, para la sustitución libérrima de la determinación o comprobación del valor real por otro distinto que, en puridad no lo es -o no necesariamente lo es-. en la medida en que se integra en una norma jurídica, una disposición de suyo abstracta, que por ello mismo se aleja de aspectos que velis nolis han de confluir en el establecimiento del valor de cada inmueble -como sucede con el estado de conservación, las mejoras. etc.-

En resumen de lo anterior, ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de comprobación o determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración -que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser a) singularizado; b) motivado; y e) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse. por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012 -recurso de casación para unificación de doctrina

nº 34/2010-; de 18 de junio de 2012 -recurso de casación nº 224/2009-; y de 26 de marzo de 2014 -recurso de casación nº 3191/2011-). Que sea una doctrina referida solamente a requisitos o condiciones de la prueba de peritos de la Administración no obsta para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a inmuebles, cuando menos en el ámbito del impuesto que examinamos. De lo contrario, quedaría en manos de aquélla la decisión sobre qué grado de cumplimiento de la jurisprudencia está dispuesta a aceptar, pues nuestra doctrina, aun referida a la prueba de peritos, por ser ésta la empleada en los asuntos examinados, puede proyectarse sobre cualquier medio de comprobación. en la medida en que con él se aspire a la obtención del valor real.

*3.-La Orden anulada en la sentencia que se recurre en casación.*

La Orden que la Sala de instancia anuló -bien que de un modo indiferenciado, incluidas varias prescripciones ajenas a la comprobación de los valores-, se ha dictado en aplicación del medio autorizado en el artículo 57.1.b) de la LGT. Su designio, común al que parece han adoptado generalizadamente otras comunidades autónomas. se orienta a la satisfacción de objetivos que no son inválidos constitucionalmente en sí mismos considerados, incluso resultan encomiables, pero que pueden devenir ilegítimos según sea su articulación positiva, aspecto éste del que la sentencia prescinde -siempre según mi opinión-, pues no se ha detenido a analizar los términos propios de la orden autonómica, o el grado mayor o menor de concreción o detalle de los elementos que configuran los coeficientes que la orden insta. A tales designios, en cambio, sí alude la sentencia mayoritariamente respaldada: son los de conferir un mayor grado de certeza a las relaciones y negocios, fuente de seguridad jurídica; y evitar consecuentemente la alta litigiosidad que venían ocasionando las impugnaciones de comprobaciones de valores inmotivadas o indeterminadas, basadas en criterios que a menudo no eran objeto de verificación o examen singular, normalmente mediante visita al lugar por parte de un funcionario de la Administración fiscal.

Dudo de que tales buenos propósitos sean constitucionalmente legítimos cuando en su plasmación jurídica se ha venido a sustituir un sistema de comprobación ad casum por parte de funcionario experto y neutral, que la jurisprudencia exigía que fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, por otro sistema de establecimiento universal e indistinto de valores para todo el municipio, desatento a las singularidades de tales bienes y que renuncia de antemano a ofrecer al interesado las razones determinantes de su decisión. Tales deficiencias y claudicaciones van directamente unidas al hecho de que sea una disposición general, un reglamento, la que atraiga para su función de comprobar, de singularizar y de motivar, algo que su índole abstracta, su vocación general, le impide afrontar de forma adecuada.

Es digno de elogio el designio de evitar la litigiosidad, pero no a toda costa, pues parece que la preocupación que late en órdenes autonómicas de esta clase es la de enervar los efectos adversos de una jurisprudencia que reclamaba dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de orillar con este nuevo método que se mantenga el control judicial por el sencillo método de suprimir tales comprobaciones, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación de los coeficientes generales previstos en la orden suponga, en sentido propio y genuino, una comprobación.

En resumidas cuentas, se ha reemplazado un medio de comprobación, con ciertas imperfecciones y con un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por algo que no puede ser considerado, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación (art. 57 LGT), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar cuando se descrea del valor declarado por el contribuyente -acertado o no, veraz o falso, pero referido desde luego sobre un bien singular y concreto- y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico, de las que la orden no da cuenta formal mediante su publicación, el cual se impone a fortiori como expresión buscada de la norma como valor real, sin otra motivación que el reflejo numérico correspondiente.

Por otra parte, el enjuiciamiento casacional, como antes he anticipado, soslaya toda consideración particular sobre los dos aspectos comentados: de un lado, si el medio elegido por el reglamento, que establece coeficientes únicos e inamovibles sobre el valor catastral para todo el municipio, es apto para encontrar, de un modo global y abstracto, el valor real de los bienes o derechos transmitidos o de los que sean objeto de actos o negocios jurídicos, que es la base imponible del impuesto (arts. 10.1 y 30 del texto refundido); de otro lado, si cabe efectuar, como hace la sentencia de la que disiento, una valoración positiva. no ya de esta concreta orden como objeto forzado de nuestro control casacional, sino del sistema mismo que, con inspiración en el artículo 57.1.b) LGT, han adoptado varias comunidades autónomas, puesto que bien parece que lo que se respalda no es sólo dicha orden valenciana -que es la afectada por la cosa juzgada material en este asunto-, acogiendo al efecto el recurso de casación -salvo en el punto atinente a la previsión transitoria, en que comparto la opinión mayoritaria, no obstante las dificultades procesales para distinguir aquello que el recurrente en casación soslayó-, ya que se viene a dar una especie de cheque en blanco a toda Administración gestora del impuesto, con talque se cumplan las previsiones que impone el 158 del Real Decreto 1065/2007, Reglamento de gestión e inspección tributaria, de que " ...la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar.

Esto es, que según la conclusión a que arriba la sentencia, procede acoger la tesis del recurso de casación conforme a la cual es admisible situar el valor real en el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el municipio, prescindiendo por tanto de cualquier actividad de individualización -tales por definición la tarea de comprobar que legitima el citado artículo 57 LGT- y deferir a un hipotético y potestativo empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución de las discrepancias y objeciones del interesado al respecto.

Esta nueva doctrina del Tribunal Supremo no sólo arrincona a los de jurisprudencia aquilatada caso a caso, en interés de los derechos y garantías del contribuyente, sino que parece constituirse en el nuevo paradigma o referencia para cualquier actividad similar que emprendan, por la vía reglamentaria, otras comunidades autónomas, pues la legitimidad de la orden, en esencia, no se subordina tanto a su contenido -que la sentencia no analiza-, o de su nivel de detalle o del hallazgo más o menos acertado del valor real al que se debe orientar en el impuesto que nos ocupa, sino que más bien depende de la habilitación contenida para esta modalidad supuestamente comprobadora en el artículo 57.1.b) LGT, ya que en sus prescripciones está incita la idea central de que ahora el valor real puede fijarse de este modo global y estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones que son iuris et de iure (como seguidamente expondré), de suerte que no sólo sería discrecional la elección del método de comprobación, sino también la forma jurídica de desarrollarlo.

*4.- La incapacidad salvadora de la legalidad de la orden mediante medidas a posteriori y potestativas para el sujeto pasivo, como la tasación pericial contradictoria.*

Una de los sustentos argumentales de la sentencia, en mi opinión también erróneo, es la de salvar la legalidad de la orden -en los no concretados preceptos de ésta que serían nulos en tanto determinantes de la comprobación del valor real mediante coeficientes multiplicadores- es que siempre le queda al interesado la opción de promover una tasación pericial contradictoria y, desde luego, la ulterior impugnación jurisdiccional al de la liquidación.

No comparto tan optimista visión. Desde mi punto de vista, no se puede medir la legalidad o ilegalidad de una disposición general de este carácter, por la que se elijan los parámetros que deben considerarse para comprobar los valores mediante actos de aplicación en función de la capacidad de reacción a posteriori/ de quien resulte descontento con ella. Esta interpretación salvadora, por lo demás, revela cierta aceptación dialéctica de la licitud, pues sería de innecesaria reparación por la vía de la tasación pericial contradictoria aquella actividad estimativa que arrojara como resultado el valor real. Sería tanto como afirmar, por ejemplo, que una norma sancionadora, al margen de su contenido y del ámbito de la autorización que brinde a la Administración, es lícita porque las sanciones pueden ser posteriormente anuladas, incluso antes de ser residenciadas en los tribunales de justicia.

Por tanto, varias son las razones por las que me resulta problemática la aceptación de esta opción legal y su pretendido carácter salvífico:

a) En primer término, la tasación pericial contradictoria se configura ahora (art. 57.2 LGT), no como un hito en el procedimiento de gestión o inspección que desemboca en una liquidación, sino como un medio impugnatorio sui generis que, además, en el impuesto que nos ocupa, se desarrolla tras la adopción de la liquidación y como alternativa al empleo del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa (art. 46.2, segundo párrafo. de su texto refundido). En otras palabras, opera este medio frente a un acto definitivo, impugnabile y rodeado de todas las presunciones y prerrogativas propias de tales actos, como las de legalidad, acierto y ejecutividad.

Ello significa, además, que se trata de una vía opcional para el interesado, cuya existencia y ejercicio es indiferente para el enjuiciamiento de una norma que será legal o ilegal con independencia de los remedios que el ordenamiento ofrezca para reaccionar frente a sus actos de aplicación.

Cobra vigencia y actualidad, por otra parte, nuestra constante doctrina jurisprudencial conforme a la cual se hace virtualmente imposible acudir a una valoración objetiva de los inmuebles, a cargo de un perito neutral, cuando el interesado desconoce las razones determinantes de la liquidación que se le ha girado y del avalúo económico en que se basa, y así lo declara la ya mencionada sentencia de 29 de marzo de 2012, con cita de otras varias [Sentencia de 3 de diciembre de 1999 (recurso de casación nº 517/1995), FO cuarto: en el mismo sentido, entre otras, las sentencias de 24 de marzo de 2003 (recurso de casación nº 4213/1998), FO Segundo: y de 9 de mayo de 2003 (recurso de casación nº 6083/1998), FO Segundo).

Es notorio que sí tales obstáculos estructurales para contradecir la liquidación son manifiestos en aquellos supuestos, examinados en este Tribunal, en que el dictamen pericial aparezca inmotivado o adolezca de una motivación genérica o que prescinda de las singularidades del inmueble objeto de justiprecio, precisamente porque el afectado desconoce frente a qué reaccionar, quedando inerte frente a la Administración, con más razón aún se hará patente tal dificultad -hasta la virtual imposibilidad cuando los actos de aplicación de la orden autonómica cuestionada sitúan el valor real en el reflejo en la liquidación de unas cifras expresivas del valor catastral, al que se aplica un índice en función de la antigüedad de la ponencia de valores, datos obtenidos por la Administración en virtud de fórmulas polinómicas que no forman parte de la publicación del texto de la orden en el diario oficial correspondiente.

De tal manera, el interesado, en el municipio de Alcalalí (Alicante) donde se ubicaba el inmueble afectado por el acto jurídico documentado, sólo sabe que el valor de éste es el catastral multiplicado por 3,13, pero ignora las razones



de tal asignación, que no le han sido dadas a conocer, o si hubiera sido preferible o más atinado que fuera el 2,60 o el 1,86, por poner un ejemplo, en un contexto en que todos los inmuebles del municipio afectados por la orden padecen el mismo índice multiplicador, al margen de elementos singulares, como el estado de conservación o la incorporación de mejoras.

A tal respecto-, llama poderosamente la atención la evolución en el tiempo de tales coeficientes que indican las órdenes aprobadas en la comunidad autónoma para 2013, 2014, 2015 y 2016 y las sustanciales variaciones en éstos, que no podrían atribuirse a las fluctuaciones del mercado inmobiliario, sino más bien parecen obedecer al arbitrio de la Administración, que fija a su antojo unos u otros valores, pretendiendo que en cada caso sean tenidos por el valor real.

b) Con Independencia de tal dificultad intrínseca, hay una razón de mayor entidad jurídica aún: tal como se configura en la orden anulada por la Sala sentenciadora, que establece índices multiplicadores del valor catastral, únicos para cada municipio e inmunes a toda idea de singularidad, concreción y motivación específica, la tasación pericial contradictoria se presenta como un Instrumento inútil o de utilidad muy reducida para reaccionar frente a una liquidación que se ha limitado a efectuar una pura operación aritmética, en aplicación de una disposición general que se viene a conceptualizar a sí misma, no como un instrumento de auxilio a la comprobación, sino como la comprobación misma: no como un medio dirigido a obtener el valor real, sino como expresión única e invariable de tal valor real. Éste deja de ser ya -no sólo en la orden autonómica fiscalizada en la instancia por la sentencia impugnada, sino también en la sentencia de la que discrepo- un elemento comprobador más para erigirse en la única fórmula posible que contiene el valor real. Se sustituye así la búsqueda de este valor real mediante medios de comprobación. Y comprobar es una tarea que significa, según el Diccionario de la Real Academia Española, confirmar la veracidad o exactitud de algo- por la imposición de un valor presuntivo, genérico y, por ende, ficticio, que además no comprueba en puridad cosa alguna, pues no verifica la exactitud o desacierto del valor (singular) declarado, sino lo remite a un valor nuevo, general presuntivo, inexorable y fruto de la discrecionalidad.

Pero es que hay más aún: si el presupuesto de partida es que el valor real ya no es el asociado al mercado -el que pactarían sujetos de derecho independientes en un negocio traslativo de la titularidad de un inmueble libre de cargas- sino que es el resultante de aplicar los coeficientes o índices multiplicadores del valor catastral, pues es en ellos donde reside ahora tal valor intrínseco -así lo da a entender la sentencia-, sin prestar atención, por tanto, a datos o consideraciones singulares referentes a los inmuebles respecto a los cuales se realice en cada caso el hecho imponible, la tasación pericial contradictoria se mostrará un Instrumento inservible

e inútil en tanto ya no podrá dirigirse a establecer un valor real autónomo, singular y propio del bien en cuestión, distinto al reflejado en los coeficientes, sino sólo y únicamente a desacreditar la corrección de la orden en cuanto al establecimiento de éstos.

Por lo demás, también resulta incoherente que se haga descansar en una tasación pericial por experto independiente la solución a las discrepancias o inexactitudes del nuevo sistema de valoración presuntiva, pues el sentido de tal prueba dirimente es lógicamente el de confirmar o rebatir las previas conclusiones establecidas en una comprobación o valoración anterior, pero regida por una unidad de método, ya que lo que se valora es lo mismo y el método y objetivo también serían comunes. Sin embargo, la examinada regla se quiebra cuando no se fija el valor real mediante un acto administrativo de comprobación técnica singular a cargo de una persona versada en la tasación por sus conocimientos y experiencia, sino que tal valor lo fija una disposición reglamentaria, que es abstracta e indefinida por su propia índole, pues resulta entonces problemático establecer la concordancia objetiva entre la prueba presuntiva que la norma arroja y el contenido del dictamen pericial contradictorio, pues aquélla ni es pericial ni está en un plano de igualdad con la valoración propugnada por el interesado.

### 5.-Consideraciones finales.

Lo anteriormente razonado sustenta de modo suficiente mi parecer discrepante con la sentencia. No obstante, no son ociosas algunas reflexiones para refutar afirmaciones de refuerzo de la tesis principal contenida en ella:

a) La invocación de la sentencia de 22 de marzo de 2014, pronunciada en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 2293/2014, no puede servir de precedente en este asunto, por dos razones: la primera, que si bien en ella no se inadmitió, como era de rigor, el recurso, si se reconoce la falta de identidad del asunto enjuiciado con los examinados en las sentencias de contraste, lo que la hacía inhábil para valorar -como hace- la corrección y acierto de la sentencia impugnada: la segunda, que se trataba allí de una liquidación que aplicaba coeficientes fijados en una orden de la Junta de Andalucía de características muy diferentes a la examinada, establecidos con mayor grado de concreción y detalle.

b) Tampoco comparto la afirmación de que, como la ley del impuesto (art. 46.2) dispone que la comprobación de valores se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria -ahora el artículo 57 LGT- tal reenvío de ida y vuelta supone que cualquier medio de los actuales, aunque no rigiera cuando la ley especial del tributo se aprobó, es válido para comprobar el valor real, puesto que ni en la mens legislatoris estaba entonces tan imposible previsión anticipatoria, ni cabe interpretar la norma de tal modo que cualquier medio de comprobación establecido por la LGT sirva para comprobar cualquier clase de bienes, rentas o derechos, a efectos de cualquier tributo.

e) La sentencia dictada por esta Sala y Sección el 7 de diciembre de 2011 (recurso de casación en Interés de la Ley nº 71/2010) en relación con el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas, cuyos razonamientos y fallo comparato, no es trasladable al caso ahora debatido, pese a lo que afirma en contra la sentencia, dado que tal valor asignado para valorar las fincas a efectos hipotecarios no tiene por qué prescindir para su establecimiento del elemento de la singularidad, a diferencia de lo que sucede en este caso.

d) Tampoco me parece que guarde relación directa con el asunto la añeja jurisprudencia de esta Sala en relación con el anterior Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos, antecedente del actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana. Baste para ello con poner de manifiesto que los índices objetivos que aprobaban los Ayuntamientos mediante normas reglamentarias se referían a un impuesto que gravaba incrementos de valor entre un momento inicial y otro final; que el artículo 355 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, del texto refundido de las disposiciones legales vigentes (entonces) en materia de Régimen

Local, no aspiraba a la obtención del valor real como sucede en este caso, pues la propia norma habilitaba unas reglas de determinación propias y distintas del valor real) por último. no podemos dejar de hacernos eco de que, precisamente en dicho impuesto -aun referido a sendas normas forales- el Tribunal Constitucional ha considerado recientemente contrario a la Constitución que la regulación normativa de la base imponible no prevea casos en que se haya producido una minusvalía y no un incremento de valor (SSTC de 16 de febrero de 2017, resolviendo cuestión de constitucionalidad nº 1012/2015, en relación con la norma foral guipuzcoana; y de 1 de marzo siguiente respecto a la de Álava)".

Por todo lo expuesto, y aun considerando que el recurso de casación debió ser rechazado por razón de algunas insalvables objeciones de orden procesal que lastraban su procedencia, como he razonado en el punto primero, un examen directo de la orden autonómica -que se acepta a los solos efectos dialécticos-, debió conducir a la íntegra desestimación del recurso de casación suscitado por la Administración autonómica, con la correspondiente imposición de las costas procesales devengadas en este recurso.



## Agrupación de fincas. Sentencia de 15 de marzo de 2017

No resulta correcto valorar la finca conforme a su realidad material cuando esta resulta ajena a la operación registral, y lo que va a tener acceso al Registro es la simple alteración formal, y no la realidad material sobre la que se pretende valorar la operación. El hecho imponible es la documentación formal de un acto o contrato y si la finalidad que persigue el gravamen que nos ocupa es «ofrecer mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registros Públicos que en la ley se determinan», no cabe extender la base imponible a elementos ajenos a las especiales garantías registrales que constituyen dicha finalidad, en este caso a la finca registral resultante de la agrupación, y no a la finca material real a la que resultan extrañas las garantías registrales.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de fecha 4 de febrero de 2016, desestimatoria del recurso deducido contra la resolución de 16 de octubre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatoria a su vez del recurso de alzada interpuesto, por GasNaturalSDG SA, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de fecha 22 de febrero de 2013, que desestimó la reclamación económico-administrativa nº. 26/736/12, interpuesta contra la liquidación practicada por el Servicio de Planificación y Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 3.277.791,26 euros.

La cuestión en debate quedó centrada en la determinación de la base imponible por el gravamen de actos jurídicos documentados por la escritura notarial en la que se recoge la operación que a continuación se describirá y, en su caso, por una posible doble imposición.

Se recoge en la Sentencia impugnada que: «La resolución administrativa impugnada considera que la base imponible de la operación, agrupación de cuatro fincas rústicas colindantes propiedad de la recurrente, es el valor real de la total finca resultante de la agrupación, debiendo adicionarse al valor del suelo el valor de las edificaciones construidas sobre él (en este caso, GasNaturalSDG SA, mediante escritura de declaración de obra nueva de fecha posterior, procedió a declarar la obra nueva construida sobre una parte de la finca resultante de la agrupación, consistente en una Central Térmica de Ciclo Combinado), y ello, en base a los siguientes motivos: 1- El concepto o término "finca" que utiliza el artículo 70.3 del Reglamento del Impuesto engloba tanto al suelo como al vuelo; 2- Aunque la central térmica no estuviera

inscrita en el Registro en el momento del devengo del Impuesto, era un edificio ya existente en el momento de otorgarse la escritura de agrupación, como se deduce del contenido de la misma; 3- Debe rechazarse que en el caso que nos ocupa se produzca una doble imposición por la tributación a la que se vio sometida la escritura de declaración de obra nueva, porque cada documento notarial sujeto a Actos Jurídicos Documentados será objeto de gravamen de forma independiente, y en el caso de la declaración de obra nueva la base imponible estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare (coste de ejecución material) y en la agrupación la base imponible vendrá determinada por el valor real de las fincas agrupadas en los términos antes expuestos».

Sobre los hechos no existe discordancia entre las partes, estando las mismas contestes en que: I- Mediante escritura pública de agrupación de fecha 27 de abril de 2011, la recurrente procedió a agrupar cuatro fincas rústicas colindantes de su propiedad, valoradas en un total de 601.272,15 euros, formando con ellas una finca nueva e independiente. II - Que en la misma escritura pública puede leerse: IV- Que las cuatro fincas de referencia ya figuran en el Catastro como una sola finca ... y con la calificación de bien inmueble de características especiales (Central Térmica de Ciclo Combinado de Arrúbal) ... V- Que en escritura separada se procederá a la oportuna declaración de obra nueva de la expresada Central Térmica... III - Mediante escritura de declaración de obra nueva de fecha 25 de mayo de 2011, la recurrente declaró la obra nueva construida sobre una parte de la finca resultante de la agrupación, consistente en la Central Térmica de Ciclo Combinado antes referida, obra que se valoró en 371.782.180 euros. IV - La finca resultante de la agrupación fue transmitida por la recurrente a otra entidad mercantil, mediante escritura pública de 28 de julio de 2011, por un precio de 313.114.444 euros.

A los anteriores antecedentes, ha de añadirse el que resulta del certificado expedido por el Ingeniero de Minas

D. Pedro Antonio, para acompañar a la escritura de declaración de obra nueva, en el que puede leerse: 8.- Que la obra de la Central Térmica de Ciclo Combinado de Arrúbal finalizó el 7 de octubre de 2004 (f. T71 del expediente administrativo)».

El pronunciamiento impugnado toma como referencia uno anterior recaído en la sentencia nº. 126/2015, de la misma Sala, de fecha 16 de abril de 2015 (rec. 75/2014), transcribiendo lo dicho entonces: «siguiendo con los razonamientos del TEAR, "el objeto directo del acto documentado es la agrupación de las fincas, las cuales son evidentemente valuables, constituyendo la base imponible del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, el valor real de las fincas agrupadas".

La bodega reclamante pretende hacer prevalecer una realidad formal de las fincas agrupadas, coincidente con su descripción registral y por tanto limitada al suelo, pero el valor real de las fincas agrupadas no puede ser ajeno a la realidad física de las mismas.

De aceptarse la pretensión de la recurrente haciendo prevalecer la descripción registral frente a la realidad física, no estaríamos cuantificando la base imponible conforme a la verdadera capacidad económica que subyace en la operación gravada.

En este caso, siguiendo con la doctrina expuesta, en una de las fincas agrupadas hay unas edificaciones preexistentes a la fecha del otorgamiento de la escritura de agrupación y, por tanto, la base imponible del gravamen por Actos Jurídicos Documentados debe ser el valor real de las fincas agrupadas atendiendo a la situación real en que las mismas se encuentran en el momento de la agrupación». Añade para reforzar la tesis que se sostiene lo dicho en otras sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, y finaliza afirmando que: «En consecuencia, tratándose de una operación de agrupación de fincas, en las que existe una construcción finalizada y tratándose de negocios jurídicos distintos la declaración de obra nueva y la agrupación de fincas, la pretensión deducida en este recurso contencioso-administrativo no puede encontrar favorable acogida».

**Segundo.** *Determinación de la base imponible en escritura notarial en la que se documenta una agrupación de fincas.* Art. 70.3 del Real Decreto 828/1995 (RCL 1995, 1816).

Como afirma la parte recurrida, Comunidad Autónoma de La Rioja, en su escrito de oposición al recurso de casación, de los tres motivos de casación hechos valer por la parte recurrente, los dos primeros pueden analizarse conjuntamente, en cuanto que en los mismos se desarrolla el mismo argumento. Así es, el primer y segundo motivo de casación propugnados por la parte recurrente, al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA (RCL 1998, 1741), se basan en la infracción de los arts. 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849) y 70.3 del Real Decreto 828/1995, al considerar la recurrente que la base imponible de una escritura de agrupación de fincas se constituye única

y exclusivamente por el valor de las fincas agrupadas, siendo improcedente la inclusión del valor de la edificación, por lo que al no formar parte de la realidad registral la Central construida años atrás al momento de la agrupación de las cuatro fincas, no debe formar parte de la base imponible, pues la transcendencia jurídica de la agrupación se circunscribe a la realidad registral, que se concreta en que las fincas pierden su identidad individual y pasan a formar parte de una sola entidad registral que abre folio independiente y provoca el cierre de los folios en los que estaban inscritas las fincas que se agrupan; tesis que se mantuvo por el Tribunal Supremo en sentencias de 5 de diciembre de 1988 y de 11 de noviembre de 1997 y por otros Tribunales Superiores de Justicia, a las que no alude, siquiera, la sentencia de instancia.

Previamente a entrar en el análisis de fondo de la cuestión planteada, conviene dejar resuelto, en los términos en los que se propone por la parte recurrida Comunidad Autónoma de La Rioja, la cuestión correspondiente a los reparos que respecto de los déficits de argumentación de la sentencia denuncia la parte recurrente. Ha de convenirse que estando ante un recurso extraordinario en el que sólo puede hacerse valer para su viabilidad los motivos tasados legalmente previstos, constituye una carga procesal de la parte que pretende hacer valer un motivo casacional elegir el cauce adecuado para que esta Sala pueda analizar la quiebra que denuncia, y el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de las garantías procesales ha de hacerse valer por la vía del artículo 88.1.c) de la LJCA. Con todo, cuando la Sala de instancia toma como referencia la tesis que ha mantenido en pronunciamientos anteriores a los que se remite y a los que acompaña otros de distintos Tribunales en el mismo sentido, resulta evidente que rechaza, por los argumentos recogidos en dichos pronunciamientos que le sirven de referencia, los recogidos por otros Tribunales, sin que sea preciso entrar sobre consideraciones que resultan intrascendentes para la decisión tomada. En cuanto a que va en contra de la Jurisprudencia, en concreto en la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1988 y 11 de noviembre de 1997, por remisión al pronunciamiento anterior de la misma Sala que le sirve de referencia. Por lo demás no basta para denunciar la infracción de la jurisprudencia la mera cita de las sentencias y el comentario que sobre las mismas hizo la sentencia impugnada, in aliunde, -por cierto, sin que una entretenida e infructuosa búsqueda por las bases jurisprudenciales haya dado el resultado esperado respecto de la datada en 11 de noviembre de 1997-, sino que como una abundantísima jurisprudencia recuerda, valga por todas la sentencia de de 8 de marzo de 2011 (RJ 2011, 2006), rec. cas. 2784/2009: «...cuando se denuncia la infracción de Jurisprudencia ha de hacerse un cierto análisis comparativo entre las Sentencias del Tribunal Supremo que se traen a colación y la aplicación del ordenamiento jurídico realizado por el Tribunal "a quo"

para poner de relieve la vulneración en que incurre la sentencia impugnada.

En este sentido, como se puso de manifiesto en Sentencia de 23 de febrero de 2010, RC nº 2383/2008, y se reitera en la de 28 de septiembre de 2010, RC nº 4741/2008: "esta Sala ha declarado, por todos, Autos de 27 de marzo de 2008 (PROV 2015, 102539), dictado en el recurso de casación nº. 3661/2007, que "una reiterada doctrina de esta Sala viene manteniendo que para que el motivo de casación consistente en la infracción de la jurisprudencia pueda ser tomado en consideración no basta la cita de varias sentencias de este Tribunal, sino que es necesario que se relacionen las circunstancias concurrentes en los precedentes citados con el caso examinado, lo que en el caso examinado se ha omitido (por todas, Sentencia de 14 de octubre de 1993)"; Auto de 2 de octubre de 2008 (PROV 2009, 2921), dictado en el recurso de casación 138/2008, que "como ha declarado reiteradamente este Tribunal, en el recurso de casación no puede alegarse -para fundar la infracción de jurisprudencia- mas que sentencias de este tribunal, ex artículo 1.6 del Código Civil (LEG 1889, 27), y además por cuanto que, también según criterio reiterado de la Sala, mediante la jurisprudencia alegada como infringida, solamente pueden traerse a colación, como termino de contraste, resoluciones del Tribunal Supremo en que se hayan tenido en cuenta circunstancias de hecho (incluso las particulares de la parte recurrente) iguales o similares a las del caso debatido y no declaraciones generales, como aquí ocurre (en este sentido autos de este tribunal de 9 de enero y 2 de octubre de 1998, de 12 de enero y 14 de septiembre de 2006, recursos números 5850/1997, 10150/1997, 7982/2003 y 7998/2003)"; y Auto de 29 de noviembre de 2007 (PROV 2008, 38288), recurso de casación nº. 4375/2006 " para invocar la infracción de jurisprudencia es necesaria la cita de dos o más sentencias de esta Sala -ya que no basta una sola, según dispone el artículo 1.6 del Código Civil - coincidentes en el establecimiento de una determinada doctrina; y es necesario, además poner de relieve la identidad o semejanza esencial de los casos resueltos por aquéllas, extremo que tampoco aborda el recurrente». También se ha dicho, por todas sentencia de 9 de julio de 2012 (RJ 2012, 7765), rec. cas. 6433/2010 que resulta absolutamente inapropiado utilizar como jurisprudencia conculcada la doctrina vertida por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de distintos Tribunales Superiores de Justicia sobre la materia concernida.

La cuestión de fondo que nos ocupa se centra en la determinación de la base imponible de la agrupación de fincas en el impuesto sobre AJD, en concreto a la interpretación que cabe hacer del art. 70.3 del Real Decreto 828/1995, en cuanto dispone que «En las escrituras públicas de agrupación... la base imponible estará constituida... por el valor de las fincas agrupadas», y que en la práctica se traduce en despejar si el valor al que se refiere el precepto es el de la finca conforme

a su descripción registral - es incorrecto el planteamiento del problema en base a si debe de excluirse o no lo edificado o construido-, o debe de estarse al valor de las fincas conforme a su estado físico real.

El artículo 70 del reglamento contempla normas especiales que se apartan de la norma general prevista para la determinación de la base imponible en este gravamen; ahora bien, como no puede ser de otra manera, esta previsión reglamentaria debe tener acomodo, por así exigirlo el principio de legalidad, en el marco en que se regula y establece legalmente la determinación de la base imponible del gravamen por actos jurídicos documentados. Lo cual nos remite a lo dispuesto en el art. 30 del Real Decreto Legislativo, que en lo que ahora interesa dispone que «En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa». Expresión que constituye una verdadera tautología que carece de contenido material, lo que exige que deba de dotársele de contenido en cada caso concreto atendiendo, como no puede ser de otra forma al contenido material de cada hecho imponible susceptible del citado gravamen, en tanto que sólo a través del mismo se va a poder determinar el contenido del negocio jurídico valuable incorporado al documento, a través del cual va a identificarse la capacidad económica que se pretende gravar por el legislador.

El camino adecuado, por tanto, debe ser, pues, conectar hecho imponible con base imponible.

Prevé el art. 27 del TR que «Se sujetan a gravamen... los documentos notariales...».

El tributo se satisfará mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que se formalice otorgue expida, o tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia». El art. 28 regula el hecho imponible de suerte que «Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31», en cuyo apartado 2 se prevé que «Las primeras copias de escrituras y actas notariales cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...».

Sobre el particular este Tribunal Supremo se ha manifestado en numerosas ocasiones, entre las más recientes sentencias en la que se ha tratado la cuestión cabe hacer mención a la de 20 de junio de 2016, rec. cas. 2311/2015, que compendia la doctrina establecida, recordemos sus términos en lo que ahora interesa: «...como determina el art. 28 del Texto Refundido cuando en la descripción de su hecho imponible dice que "están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31". Así pues, el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables,

inscribibles en los Registro Públicos y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias. Y así, tal como expresa la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997, con referencia al IAJD, "el hecho imponible es, en tal caso, una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad del Impuesto)".

El hecho imponible es, pues, en definitiva, "el acto jurídico documentado" en determinada forma -notarial, en este caso- que ofrece mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registro Públicos que en la ley se determinan.

Deben concurrir tres requisitos para que se dé el supuesto de sujeción: Que la escritura tenga por objeto cantidad o cosa evaluable, que contenga actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, y que no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». La sentencia de 3 de noviembre de 1997, a la que se remite la anterior sentencia, hablaba de un hecho imponible de este gravamen como entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos; ciertamente el hecho imponible lo constituye la formalización del documento, ya dijimos en la sentencia de 4 de diciembre de 1997, que «la propia finalidad del impuesto no es otra que gravar la especial garantía que el Ordenamiento Jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada, ligada especialmente a la posibilidad de acceso a los Registros públicos, con los efectos que de ello se derivan», siendo lo valuable los actos o contratos que dotan de contenido al documento, así se dijo en la sentencia de 13 de noviembre de 2015 (RJ 2015, 5271), rec. cas. 3068/2013: «el hecho imponible se produce y su valor es el total de su contenido económico, pues con ese total contenido económico es reflejado en el documento y es inscribible en el Registro de la Propiedad, produciendo efectos frente a terceros.

Por eso, su carácter valuable lo es por el total de su contenido económico que, en los términos pactados, resulta inscribible».

Es, por tanto, en este contexto en el que debe hacerse la interpretación del art. 70.3 del Reglamento. El contenido económico del documento objeto del gravamen, que concreta en cada caso la base imponible, viene determinado por el acto o contrato que incorpora el documento, en este caso la agrupación de fincas, por lo que la referencia reglamentaria al "valor de las fincas agrupadas", carece de significación autónoma, en tanto que viene conectado al citado acto de agrupación de fincas y al contenido económico que incorpora.

Resulta pues inútil por innecesario traer al escenario un concepto general de "finca", a los efectos de determinar, desentrañado su significación, si con dicho concepto debe entenderse la suma de suelo y vuelo -la edificación existente-; pues ha de partirse de la necesaria conexión entre

el negocio jurídico registral que el supuesto especial contempla para determinar, en este caso concreto la agrupación de fincas, la base imponible, lo que debe conllevar la inescindible relación entre el valor de la finca y el negocio jurídico registral concreto, por lo que debe entenderse que el valor que señala el art. 70.3 se está refiriendo a la finca registral, esto es a la concreta realidad jurídica descrita en el Registro, y no a finca en sentido material como predio o parcela con un determinado cuerpo edificado o no, debiéndose significar que la finca registral no exige unas características físicas determinadas pues adquiere su condición únicamente por su acceso al registro y se conceptúa como entidad inmobiliaria que puede dar lugar a la apertura de un folio real propio e independiente en el Registro de la propiedad.

La agrupación de fincas es, por consiguiente, una operación netamente registral, entre las conocidas como "modificaciones hipotecarias", que tiene como finalidad la creación de una nueva finca registral a partir de otras previamente inscritas; la nueva finca, con la nueva descripción, que con la entrada en vigor de la Ley 13/2015, de 24 de junio (RCL 2015, 967), es preceptiva que recoja la necesaria concordancia superficial mediante su identificación geográfica, se inscribirá con número diferente haciendo mención de ello al margen de cada una de las inscripciones de propiedad de las fincas reunidas, art. 45 del Reglamento Hipotecario (RCL 1947, 476 y 642), «Cuando, en virtud de lo dispuesto en el artículo anterior, se reúnan dos o más fincas inscritas para formar una sola, con su nueva descripción, se inscribirá con número diferente haciéndose mención de ello al margen de cada una de las inscripciones de propiedad de las fincas reunidas».

Con la agrupación se altera, pues, las fincas registrales, sin cambio de su titularidad; alteración meramente formal que afecta al Registro de la Propiedad y a la garantía que este instituto presta, sin que se vea afectada la realidad física externa -con la salvedad referida tras la Ley 13/2015, no aplicable al caso por razones obvias-, es una mera modificación formal que no afecta a los elementos materiales de las fincas que permanecen inalterados registralmente, de suerte que la nueva descripción registral se limita a distribuir la realidad jurídica reflejada en las respectivas inscripciones en la nueva inscripción.

Exigiéndose escritura pública, art. 50 del Reglamento Hipotecario, «Todas las operaciones de agrupación, división, agregación y segregación se practicarán en el Registro en virtud de escritura pública en que se describan las fincas a que afecten, así como las resultantes de cualquiera de dichas operaciones y las porciones restantes, cuando fuere posible, o, por lo menos, las modificaciones en la extensión y los linderos por donde se haya efectuado la segregación.

Si no constare en el Registro la cabida total de las fincas, deberá expresarse en las notas marginales en que se indique la operación realizada». Ciertamente puede suceder, este es el caso, que la finca material no siempre coincida con la registral, lo cual

no resulta lo más seguro para el tráfico, y lo conveniente sería la plena concordancia entre ambas, pero existiendo operaciones registrales previstas al efecto para hacer posible la concordancia del Registro de la Propiedad con la realidad extraregstral, entre dichas operaciones no se encuentra la de agrupación de fincas -con la matización apuntada ya con la Ley 13/2015, que tiende a procurar la concordancia superficial cuando se proceda a la agrupación-, ni puede exigírsele con carácter general al titular registral, por el carácter voluntario de la inscripción registral, actuaciones al efecto; lo cual nos coloca ante el requisito previsto en el art. 31 del Texto Refundido del Impuesto, en cuanto se exige que «Las primeras copias de escrituras y actas notariales... contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad...», y en este caso, resulta evidente que en modo alguno podría la nueva inscripción que ha de producirse de la agrupación de fincas descritas y la resultante de la operación sobre aquellas, incorporar unas edificaciones que resultan extrañas a dicha realidad registral objeto de descripción, pues la agrupación como negocio registral carece de repercusión alguna en la realidad externa pues exclusivamente se altera su consistencia registral.

El negocio jurídico registral de agrupación de fincas resulta adecuado para procurar la modificación registral, pero no para incorporar una realidad que resulta ajena a la descripción registral de las fincas agrupadas, ni siquiera potencialmente, siendo necesario para ello algunas de las actuaciones que se prevén al efecto, como es el de declaración de obra nueva, tal y como en este caso ha sucedido; en definitiva, no resulta correcto valorar la finca conforme a su realidad material cuando esta resulta ajena a la operación registral, y lo que va a tener acceso al Registro es la simple alteración formal, y no la realidad material sobre la que se pretende valorar la operación.

Si como ya anteriormente se ha puesto de manifiesto el hecho imponible es la documentación formal de un acto o contrato y si la finalidad que persigue el gravamen que nos ocupa es «ofrecer mayores garantías en el tráfico jurídico por ser inscribible en los Registro Públicos que en la ley se determinan», no cabe extender la base imponible a elementos ajenos a las especiales garantías registrales que constituyen

dicha finalidad, en este caso a la finca registral resultante de la agrupación, y no a la finca material real a la que resultan extrañas las garantías registrales.

Todo lo cual ha de llevarnos a estimar, con las matizaciones realizadas, el presente recurso de casación sin necesidad de entrar sobre el último de los motivos, y por las mismas razones aquí expuestas, como jueces de la instancia procede estimar el recurso contencioso administrativo y anular los actos de los que trae causa el presente recurso.

### **Tercero. Sobre las costas.**

La estimación de los dos primeros motivos de casación comporta, a su vez, la estimación del recurso contencioso administrativo, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el art. 139 no ha lugar a la condena en costas ni en casación ni en la instancia, dado en este último caso las fundadas dudas que pone de manifiesto los numerosos pronunciamientos judiciales de sentido contradictorios.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Estimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de fecha 4 de febrero de 2016, la que se casa y anula por las razones recogidas en los anteriores Fundamentos Jurídicos. 2. - Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por GasNatural SDG, SA, contra la resolución de 16 de octubre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Central, la que se anula así como los actos de los que trae causa, esto es, resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de La Rioja de fecha 22 de febrero de 2013, y la liquidación practicada por el Servicio de Planificación y Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos del Gobierno de La Rioja en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 3.277.791,26 euros. 3.- Sin imposición de las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.



## Parentesco por afinidad: Recurso de casación para la unificación de doctrina. Sentencia de 24 de marzo de 2017

El colateral de tercer grado por afinidad está comprendido dentro del Grupo III del artículo 20 de la Ley 20/1987 aún habiendo fallecido el cónyuge con el que los herederos tenían vínculo de consanguinidad.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Los hechos y actuaciones administrativas relevantes, la controversia decidida en el proceso de instancia y la parte recurrente en la actual casación para la unificación de doctrina.*

Los hechos, las actuaciones administrativas y la controversia son expuestos así por la sentencia recurrida:

*«Los hechos que subyacen en este recurso afectan a la sucesión de D. Pedro Jesús, fallecido el 22 de febrero de 2007. Los herederos de D. Pedro Jesús, aquí demandados, son sus sobrinos políticos, ya que lo eran consanguíneos de su esposa, D<sup>a</sup>. Vicenta, premuerta el 6 de junio de 2003.*

*Se discute en este recurso si, una vez fallecido el familiar que originaba el vínculo de parentesco, los colaterales por afinidad merecen el mismo tratamiento que los colaterales por consanguinidad a los efectos del impuesto de sucesiones, ya que los arts. 20 y 22 de la Ley reguladora de este impuesto (29/1987, de 18 de diciembre), establecen una fiscalidad más beneficiosa en función de la proximidad del parentesco con el causante.*

*El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) estimó que, conforme a las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 y 14 de julio de 2011, debía otorgarse el mismo trato fiscal a los colaterales por afinidad y por consanguinidad, incluyendo los sobrinos políticos en el mismo Grupo III que los carnales a efectos de las reducciones previstas en dicho art. 20».*

El proceso de instancia lo promovió la COMUNIDAD DE MADRID contra esas resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), compareciendo como parte codemandada los sobrinos por afinidad de don Pedro Jesús, entre ellos doña Frida.

La sentencia ahora recurrida estimó ese recurso jurisdiccional y, como consecuencia de ello, anuló las resoluciones del TEAR y confirmó las liquidaciones del Impuesto sobre sucesiones que habían sido giradas por la Comunidad de Madrid.

Su principal razón de decidir fue que el parentesco por afinidad que genera y sostiene el matrimonio se extingue una vez desaparecido el vínculo matrimonial.

El actual recurso de casación para la unificación de doctrina ha sido interpuesto por doña Frida.

**Segundo.** *Los razonamientos de la sentencia recurrida para justificar su fallo estimatorio.*

Ya se ha avanzado cual fue la principal razón de decidir de la sentencia recurrida, pero su argumentación completa, expuesta en su fundamento de derecho segundo, reproduciendo lo ya resuelto por la propia Sala de instancia en las sentencias núm. 1218/2013, de 31 de octubre (JT 2014, 433) (rec. 663/2011) y 189/2015, de 5 de marzo (JT 2015, 1168) (rec. 87/2013), fue la siguiente:

*«Pues bien, como es sabido, los ordenamientos jurídicos distinguen tres clases de relaciones familiares, a ninguna de las cuales el Derecho dispensa un tratamiento unánime y pacífico: a) La consanguinidad, parentesco de sangre, cuyos límites tienden a estrecharse. b) la afinidad, que nace del matrimonio o de similar relación estable y suscita posturas muy encontradas en relación no sólo con sus límites y efectos, sino incluso acerca de su perdurabilidad. Y c) la adopción, filiación ficticia creada por el Derecho, en la que las divergentes soluciones y la frecuencia de las reformas legales ponen de manifiesto la dificultad de cohesionar los diversos intereses y afectos en conflicto.*

*Así lo afirma la sentencia del TS de 12 de diciembre de 2011 al resolver un recurso de casación para la unificación de doctrina en la que se recoge que "el parentesco se subdivide entre consanguíneos que son aquellos que proceden de la misma familia y afines que comprenden al cónyuge y a los familiares consanguíneos de éste con el otro cónyuge y sus parientes consanguíneos y que proceden de línea directa ascendente o descendente, cuando descienden unas de las otras, o de línea colateral, que se da entre aquellas personas que descienden de un ascendiente común, no existe una sucesión directa de unas a otras, determinando una mayor o menor proximidad en el grado de parentesco una reducción mayor o menor del impuesto según sea el mismo, situándose el parentesco por afinidad en el mismo grado en el que se encuentre el consanguíneo del que se derive la afinidad.*

*El CC (LEG 1889, 27) que define la consanguinidad (el parentesco que media entre las personas que descienden*

de un mismo y común tronco) e incluso la adopción (relación jurídica paterno-filial sin mediar lazos de sangre y por pura voluntad de la ley, unido a ciertos requisitos), no define el parentesco por afinidad. Los autores suelen afirmar que es el que media entre una persona y los parientes consanguíneos de su cónyuge. El DRAE, en su tercera acepción define la afinidad como el "parentesco que mediante el matrimonio se establece entre cada cónyuge y los deudos por consanguinidad del otro"

Y dentro de este punto, lo que hay que aclarar es si dicho parentesco cesa al mismo tiempo que el matrimonio se anula o se disuelve, bien por muerte de cualquiera de los cónyuges, bien por divorcio.

Históricamente, la norma general e imperante ha sido la de la subsistencia de la afinidad a pesar de la extinción del matrimonio que le dio origen, según el brocardo "adfinitas in cónyuge superstite non deletur" (el parentesco por afinidad no cesa en caso de viudedad). Pero lo cierto es que tal tajante afirmación aparece concretamente referida a la extinción por muerte ("cónyuge supérstite"), sin contemplar otras causas de extinción de la relación conyugal, como el divorcio vincular, que históricamente o no estaba admitido o tenía carácter excepcional. Pero en la actualidad, dicha máxima es muy discutida cuando no negada.

El parentesco de que se trata comienza con el matrimonio de dos personas. Hasta ese momento los consanguíneos de los contrayentes, obviamente, carecían de toda relación parental. A raíz del matrimonio, cada uno de los contrayentes se convierte en pariente por afinidad en primer grado en línea recta del padre o madre de su cónyuge, en segundo grado de afinidad colateral del hermano de su cónyuge, en tercer grado de afinidad colateral del sobrino carnal de su cónyuge, etc. La razón de ser, el único requisito para que nazca ese tipo de parentesco es, precisamente, el matrimonio. En consecuencia, el parentesco dura lo mismo que éste, de tal manera que disuelto o anulado el matrimonio, se extingue, cesa el parentesco. De ahí que cuando el fallecimiento del causante se produce después de la resolución del matrimonio (tanto por muerte como por divorcio) de un heredero pariente consanguíneo, habiendo fallecido éste, no puede pretender el cónyuge supérstite (no consanguíneo) considerarse incluido en el grupo III de los antes relacionados, dado que, en el momento de la muerte del causante, ya había dejado de tener existencia el parentesco por afinidad. En conclusión, el parentesco por afinidad depende por completo del matrimonio. Nace, cuando se contrae y cesa, cuando el matrimonio se disuelve o anula.

A esta conclusión llega la Dirección General de Tributos al responder a la Consulta 1408/2001 (citada en la demanda) en la que se afirmó: «si la colateralidad por consanguinidad subsiste hasta el fallecimiento de uno de los dos elementos personales que se computan, no puede decirse lo mismo en el caso de la afinidad. (...) En términos coloquiales, tratándose

de consanguíneos y aunque desaparezca la persona en función de la cual se hace el cómputo, "se es" y "se será" siempre hermano, sobrino o primo». Y añade la Dirección General citada que «por el contrario, la afinidad es el parentesco que surge con los consanguíneos del consorte, y ello, por definición, exige la subsistencia de esa persona que sirve de nexo o enlace para establecer el parentesco y cuya desaparición (sea física, en caso de muerte; sea jurídica, como vínculo con el cónyuge, en caso de divorcio) implica la inmediata desaparición jurídica del parentesco. Utilizando el mismo símil coloquial, tratándose de colaterales en segundo grado por afinidad, "se es" cuñado o cuñada respecto de alguien hasta el momento en que cualquiera de los dos elementos personales que se toman en cuenta se desvincula del otro por cualquier causa, incluida la del fallecimiento de uno de los cónyuges».

La misma Dirección General, al resolver la Consulta Vinculante 916/2007 al analizar el grupo de parentesco integrado por la madre del consultante, sus tres hijos y su cuñado, señala que debe hacerse "una importante matización", que es que "el cuñado del sujeto pasivo de referencia (la madre del consultante) mantiene esa condición en cuanto a la fecha de devengo del impuesto, es decir, a 31 de diciembre, subsista el vínculo que les une, que no es otro que el hermano de aquél y cónyuge de ésta. Tal y como, tiene también declarado esta Dirección General y confirma el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de septiembre de 2005, el parentesco por afinidad se genera y sostiene mientras se mantenga el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial -sea por fallecimiento, sea por divorcio- y rota entre los cónyuges cualquier relación parental, igual ruptura se produce respecto de la familia de uno de ellos en relación con el otro, desapareciendo, en consecuencia, el parentesco por afinidad".

[...] En la sentencia del TS de 12 de diciembre de 2011 antes citada, el TS transcribe parcialmente la del mismo Tribunal de 2003 a la que se ha hecho amplia referencia con anterioridad. En ella, aunque el Tribunal valora debidamente las razones para sostener la extinción de ese parentesco al tiempo que se disolvió el matrimonio que provocó su nacimiento, sostiene que no son de entidad tal que permita una modificación del criterio sustentado en la sentencia de 2003. Añadiendo que, en ambos casos, el pariente afín de que se trata ya no se encontraba casado con el sobrino consanguíneo. Sin embargo, es lo cierto que de la lectura de la sentencia que inicia la doctrina comentada, no puede extraerse que el matrimonio del sobrino por afinidad se encontrara disuelto, sin duda, por ser una cuestión no planteada.

Pues bien, en el presente caso, esta Sala sí encuentra motivo para cambiar el criterio que, en virtud de tal doctrina, ha sido mantenido por esta sección en varias resoluciones, entre otras, sentencia de 11 de mayo de 2010, recaída en el RCA 122/08, pues, además de lo dicho con anterioridad, lo cierto es que la Sala 2ª del Tribunal Supremo sí tiene declarado, Sentencia de 27 de septiembre de 2005

que "el parentesco por afinidad se genera y sostiene en el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial se extingue éste, rompiéndose entre los cónyuges cualquier relación parental, y si se rompe entre los esposos, con más razón respecto a la familia de uno de ellos en relación al otro, esto es, el parentesco por afinidad desaparece. Y ello con independencia de que el viudo o viuda contraiga o no ulteriores nupcias, situación que en nada afecta a la ruptura del matrimonio previo, actuando la disolución del mismo únicamente como un *prius* o presupuesto jurídico de la celebración de otro posterior».

**Tercero.** Las sentencias de contraste invocadas y las infracciones denunciadas en el recurso de casación para la unificación de doctrina de doña Frida.

La comparación de la sentencia de instancia la realiza el actual recurso de casación para unificación de doctrina con las siguientes tres sentencias dictadas por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo (expuestas aquí por su orden cronológico): (1) la de 11 de marzo de 2003 (recurso de casación núm. 3699/1998), (2) la de 12 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 235/2009 y (3) la de 1 de abril de 2014 (recurso de casación núm. 2039/2011).

Las infracciones que se denuncian son referidas a los artículos 918 del Código civil (LEG 1889, 27) y 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [LISD], y, más concretamente, a la doctrina sobre la aplicación de estos preceptos que establecen esas sentencias citadas de contraste en orden a decidir la cuestión relativa a si el parentesco por afinidad desaparece porque haya fallecido con anterioridad al causante el cónyuge del mismo con el que los herederos tenían un vínculo de consanguinidad.

**Cuarto.** *La naturaleza y finalidad del recurso de casación para la unificación de doctrina.*

Debe recordarse que el recurso de casación para la unificación de doctrina es un instrumento procesal para garantizar el principio de igualdad en la aplicación de la ley cuando sobre controversias sustancialmente idénticas existen resoluciones contradictorias. Que realiza esa función principal anulando la sentencia impugnada, si ésta incurre en infracción jurídica; pero, en el caso de que confirme como válida dicha resolución, por considerar correcta su doctrina y no la de las sentencias de contraste, deja inalteradas las situaciones creadas por estas resoluciones anteriores. Y que únicamente se puede acudir a él cuando no es posible utilizar el recurso de casación común.

En lo que acaba de expresarse están presentes las principales notas que lo caracterizan según declaración reiterada de este Tribunal Supremo (SSTS, entre otras, de 12 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2302), rec. 130/2007; 9 de febrero

de 2005 (RJ 2005, 1399), rec. 179/2004; 12 de julio de 2004 (RJ 2004, 4862), rec. 180/2003; 29 de octubre de 2003 (RJ 2004, 22), Rec. 3625/1998), y éstas son principalmente las dos que continúan.

Por un lado, la doble finalidad que le corresponde: asegurar el principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley; y realizar, también, la función nomofiláctica de protección del ordenamiento jurídico que es propia de toda casación, fijando la solución correcta o doctrina legal sobre la cuestión controvertida. Y, por otro, su significación de remedio procesal excepcional o subsidiario en relación con el recurso de casación común.

Ampliando la significación de esta última nota, debe decirse que este recurso revela la preocupación por ampliar los mecanismos de defensa del principio de igualdad en la aplicación de la ley.

La vulneración de este principio, como cualquier otra infracción del ordenamiento, se puede hacer valer a través del recurso de casación común, pero hay asuntos que tienen vedado este último recurso. Para éstos últimos, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye precisamente una herramienta de salvaguarda del principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley; es decir, a esos litigios se les permite, al exclusivo efecto de tutelar el principio de igualdad en la aplicación de la ley, un remedio procesal que por regla general tienen excluido para cualquier otra infracción jurídica.

Como también ha de subrayarse que la consecuencia de esas notas que acaban de señalarse es la necesidad requerida por la jurisprudencia de estos dos fundamentos para que el recurso de casación para la unificación de doctrina pueda alcanzar éxito: que (1) existan fallos contradictorios y (2) se exponga la infracción legal que es imputada a la sentencia recurrida para apoyar su anulación.

La STS de 12 de julio de 2004, rec. 180/2003, es una muestra bien expresiva de esa jurisprudencia, y se expresa así:

"(...) El acceso al mismo se encuentra condicionado por requisitos de cuantía, imposibilidad de acudir al recurso de casación ordinario y, fundamentalmente, por la circunstancia de que la contradicción que se alega se hubiese ocasionado con respecto a los mismos litigantes, u otros en idéntica situación, en mérito de hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. Y sus efectos se reducen a casar y anular la sentencia recurrida, siempre que en la misma se hubiese producido una infracción de la correcta interpretación y aplicación de la normativa legal y jurisprudencial sentada por la resolución o resoluciones firmes citadas como contraste de la impugnada, aunque sin alterar -en caso contrario- las situaciones jurídicas creadas al amparo de aquéllas.

Así pues el éxito del escrito de interposición de un recurso de esta naturaleza está condicionado al cumplimiento de dos requisitos fundamentales: la acreditación de la identidad sustancial de las circunstancias subjetivas y objetivas

entre el supuesto objeto de recurso y los que constituyen los precedentes que discordian con la solución adoptada, y la demostración, mediante la alegación de los correspondientes motivos de casación, de la errónea aplicación de la Ley o la jurisprudencia por parte de la sentencia recurrida, en contraposición a lo acertadamente resuelto en las resoluciones de contraste".

Esos elementos de coincidencia que resultan necesarios encarnan lo que una reiteradísima jurisprudencia viene denominando el requisito de la triple identidad, esto es, de la identidad subjetiva, objetiva y causal.

Y en lo que más particularmente hace a la identidad objetiva, debe decirse que está referida a las circunstancias de hecho, a las premisas fácticas tomadas en consideración por las sentencias comparadas para resolver las controversias enjuiciadas; y éstas han de ser sustancialmente análogas en cuanto a los datos que son trascendentes para el derecho que haya sido aplicado.

Finalmente, debe así mismo subrayarse que lo que la jurisprudencia viene exigiendo sobre esta segunda identidad objetiva es que los hechos deben ser tomados en consideración tal y como hayan sido descritos o apreciados por la sentencia recurrida, sin que sea posible revisarlos o corregirlos so pretexto de que hubo una indebida valoración probatoria (SSTS de 12 de marzo de 2008, rec. 130/2007, y 8 de abril de 2008 (RJ 2008, 1452), rec. 210/2007).

## **Quinto. Admisión y estimación del recurso.**

La comparación de la sentencia aquí recurrida con esas antes mencionadas tres sentencias de contraste que han sido invocadas pone de manifiesto que entre aquélla y éstas sí que se da la identidad subjetiva, objetiva y causal que resulta necesaria, como primer presupuesto, para que el recurso de casación para la unificación de doctrina que aquí se enjuicia pueda alcanzar éxito.

Así es desde el momento en que en todas ellas la controversia ha versado sobre la misma cuestión de si los sobrinos políticos o por afinidad del causante de una herencia pueden ser incluidos dentro del grupo III del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987 (RCL 1987, 2636) [LISD], como también en todas ellas se aprecia esta misma premisa fáctica: que el cónyuge del causante con el que los herederos de este habían tenido un vínculo de consanguinidad falleció con anterioridad a dicho causante.

Las infracciones denunciadas son también justificadas porque la sentencia recurrida decide la controversia por ella enjuiciada de manera contradictoria a como, al hilo de la interpretación de esos artículos 20 de la LISD y 918 del Código Civil (LEG 1889, 27), lo han hecho esas tres sentencias de contraste que han sido invocadas.

La sentencia de 18 de marzo de 2003 realiza un razonamiento que luego es reiterado en las de 12 de diciembre de 2011 y 1 de abril de 2014, como también en la más reciente

de 14 de julio de 2016 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3316/20159); un razonamiento que esa primera sentencia de contraste expuso en su FJ séptimo así:

*«Un análisis del alcance de la nueva Tarifa contenida en el artículo 20 de la Ley nos permite sentar las siguientes conclusiones (favorables a la tesis sentada en las sentencia de instancia):*

*A) El Grupo I comprende los descendientes y adoptados menores de 21 años, y, si el artículo 20 no dispusiera nada al respecto, la expresión genérica de descendientes comprendería no sólo a los consanguíneos (recuérdese que la Ley de 1981 ha suprimido la distinción entre hijos legítimos e ilegítimos naturales y no naturales) sino también a los afines.*

*B) Lo mismo ocurre en el Grupo II respecto de los descendientes de 21 años o más y de los ascendientes.*

*C) Como no estaría justificado que recibieran el mismo trato los descendientes consanguíneos que los de por afinidad (hijastros), el artículo 20 menciona y tarifa expresamente, en el Grupo III, a los ascendientes y descendientes por afinidad.*

*Y, además, se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado (y, al haberse derogado el artículo 30.2 del TR de 1967 --que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos--, tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento, que el TR de 1967 y, tampoco, la Ley 29/1987 no han reproducido, ya, la norma del artículo 54 del Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños).*

*Y, además de que «donde la Ley no distingue no cabe distinguir», es obvio que el legislador no ha querido que existieran diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967.*

*D) En este caso de autos, el interesado ha sido incluido, por la Administración, como colateral de tercer grado por afinidad, en el Grupo IV, situación que violenta las reglas de la más elemental lógica, pues, de dicho modo, ha sido convertido o bien en un colateral de cuarto grado o de grado más distante o bien en un extraño.*

*La primera alternativa es una pura contradicción, pues, según el artículo 918 del CC, el hermano dista tres grados del tío, y, por ello, el aquí interesado es colateral de tercer grado por afinidad y no colateral de cuarto grado o de grado más remoto.*

*Y la segunda alternativa es una transgresión del artículo 20 de la Ley 29/1987, pues es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante (sin que quepa, ya, la «fictio iuris» de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente con toda*



*la evolución expuesta es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II)».*

Por tanto, el actual recurso de casación para la unificación de doctrina debe ser estimado.

**Sexto.** *Consecuencias de la estimación del recurso.*

Procede, pues, de conformidad con lo antes razonado, estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina y anular la sentencia recurrida, con el resultado de que este Tribunal Supremo haya de enjuiciar directamente la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia [artículo 95.2.d) de la LJCA (RCL 1998, 1741)].

Un enjuiciamiento que conduce, con fundamento en esos mismos razonamientos desarrollados en los fundamentos de derecho precedentes, a la desestimación del recurso contencioso-administrativo que fue deducido en la instancia; y a la consiguiente confirmación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en lo que decidió respecto de la reclamación planteada por doña Frida contra la liquidación que le había sido girada por el Impuesto sobre Sucesiones derivado del fallecimiento de don Pedro Jesús.

**Séptimo.** *Costas procesales.*

Respecto de las causadas en la instancia son de apreciar la clase de dudas que considera el apartado 1 del artículo 139

de la LJCA (RCL 1998, 1741) para apartarse de la regla general de la imposición; y cada parte litigante soportará las suyas en las que corresponden a esta casación por aplicación de lo establecido en el apartado 2 del mismo precepto procesal.

**FALLO**

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

1.- Haber lugar al recurso de casación para la Unificación de Doctrina que con el número 887/2016 ha sido interpuesto por doña Frida contra la sentencia de 9 de julio de 2015 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 567/2013) y anular dicha sentencia con la consecuencia de lo que se declara a continuación.

2.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en el proceso de instancia por la Comunidad de Madrid; y confirmar la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de febrero de 2013 en lo que decidió respecto de la reclamación planteada por doña Frida contra la liquidación que le había sido girada por el Impuesto sobre Sucesiones derivado del fallecimiento de don Pedro Jesús.

3.- No hacer especial imposición de las costas causadas en el proceso de instancia y declarar que cada parte abone las suyas en las correspondientes a este recurso de casación.

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



## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL ..... 44

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Transmisión de activos a Sareb. Resolución de 9 de marzo de 2017 ..... 44

Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Los bienes inmuebles de características especiales (BICEs) constituyen una unidad. Resolución de 9 de marzo de 2017 ..... 45

Impuesto sobre Sociedades: Uniones temporales de empresas (UTES). Inscripción en el registro especial administrativo. Resolución de 2 de marzo de 2017 ..... 46

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Testigos o muestras utilizados en un dictamen pericial. Resolución de 19 de enero de 2017. Unificación de criterio en procedimiento iniciado de oficio por el TEAC ..... 48

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Reducción en IRPF de los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas. Resolución de 2 de marzo de 2017 dictada en unificación de criterio ..... 49

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

### Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Transmisión de activos a Sareb. Resolución de 9 de marzo de 2017

La exención contenida en el apartado 24 de la letra B) del artículo 45 del R.D.Leg. 1/1993 resulta aplicable no solo a la transmisión de activos no procedentes directamente de la reestructuración bancaria y provenientes de las entidades financieras, sino que también a la de aquéllos adquiridos de terceras entidades como es el caso en el que el transmitente, una empresa inmobiliaria, es el tercero deudor de ese activo financiero que fue transmitido con anterioridad por la entidad financiera a la SAREB.

En definitiva, dentro de la exención deben incluirse las operaciones de gestión y administración de dichos activos crediticios, entre las que deben incluirse su ejecución y posterior adjudicación de los propios activos financiados o sus garantías, mediante operaciones de dación en pago, ejecución de garantías o compraventas, como única solución ante casos de impago de los créditos cedidos inicialmente a SAREB.

Dispone el art 45,1,B,24 del TRITPAJD que: “Las transmisiones de activos y, en su caso, de pasivos, así como la concesión de garantías de cualquier naturaleza, cuando el sujeto pasivo sea la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, regulada en la Disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de Entidades de Crédito, por cualquiera de sus modalidades.”

Dicha ley 9/2012 en su Disp. Adic. Septima dispone la creación de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria:

“1. El FROB constituirá, bajo la denominación de Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., una sociedad de gestión de activos destinada a adquirir los activos de aquellas entidades que el FROB determine, conforme a lo previsto en el capítulo VI de esta Ley.

2. Esta sociedad tendrá por objeto exclusivo la tenencia, gestión y administración directa o indirecta, adquisición y enajenación de los activos que le transfieran las entidades de crédito que se determinan en la disposición adicional novena de esta Ley, así como de aquellos que pudiera adquirir en el futuro. A los efectos del cumplimiento con su objeto, la sociedad actuará en todo momento de forma transparente.”

Es cierto que si bien como se afirma en el acuerdo de liquidación la exención controvertida viene regulada en el

apartado B) del art.º 45 del Texto Refundido del Impuesto relativa a las exenciones objetivas, la realidad es que la exención prevista en dicho apartado 24 participa más de la naturaleza de una verdadera exención subjetiva al venir referida a una entidad propiamente dicha -y única-, así como por la amplitud con la que se define las operaciones a la que debe extenderse el beneficio fiscal, no resultando de la lectura literal del precepto razón alguna para entender que el legislador quisiera limitar a determinados operaciones el indicado beneficio fiscal.

A juicio de este Tribunal, la referencia que la norma fiscal hace a la norma creadora de la entidad, y que en definitiva es la razón por la que la Oficina Liquidadora entiende que debe limitarse el beneficio fiscal, lo es para individualizar explícitamente al sujeto destinatario de la exención, y no para entender que deban limitarse a las operaciones de adquisición de activos de las entidades bancarias. Cuestión distinta sería que la exención se hubiera remitido a los operaciones que se mencionan en dicha Disposición Adicional o a las reguladas en los arts 35 y 36 de la Ley relativas a transmisiones que obligatoriamente pueda imponer el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB), que es lo que suele ocurrir en la técnica legislativa sobre beneficios fiscales cuando una exención objetiva se delimita en función de un tipo de operaciones.

A lo anterior debe añadirse que el objeto de la entidad SAREB es la “tenencia, gestión y administración directa o indirecta, adquisición y enajenación de los activos que transmitan las entidades de crédito” por lo que, como se razona por la entidad reclamante, cuando son objeto de traspaso operaciones crediticias a SAREB, dentro de la exención deben incluirse las operaciones de gestión y administración de dichos activos crediticios, entre las que deben incluirse su ejecución y posterior adjudicación de los propios activos financiados o sus garantías, mediante operaciones de dación en pago, ejecución de garantías o compraventas, como única solución ante casos de impago de los créditos cedidos ini-

cialmente a SAREB, no siendo defendible mantener que dichas operaciones no son parte de la gestión y administración de las operaciones que resultan impagadas.

Refuerza lo anterior la propia interpretación finalista de la norma dirigida a evitar costes fiscales indirectos en el proceso de traspaso o intercambio de activos financieros e inmobiliarios derivados del proceso de reestructuración bancaria, resultando incoherente con dicha finalidad declarar la exención de los inmuebles directamente adquiridos de las entidades financieras y no los adquiridos de las entidades deudoras de los créditos dudosos o fallidos cedidos previamente de los bancos a la entidad SAREB.

## Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Los bienes inmuebles de características especiales (BICEs) constituyen una unidad. Resolución de 9 de marzo de 2017

El BICE es un concepto unitario por definición legal, por lo que ha de considerarse un inmueble en su conjunto. La división del BICE en unidades singularizadas o individualizadas no hace perder al mismo el carácter unitario, sin que este tratamiento diferenciado pueda ser trasladado al ámbito tributario pretendiéndose la escisión del hecho imponible.

En esta Resolución la controversia se plantea en torno a un puerto comercial, bien inmueble de características especiales.

El concepto unitario, sustancial al BICE, por definición legal, no se compadece con la realidad aplicable en otros aspectos en tanto se admite su desagregación en parcelas o recintos individualizados cuando concurren, por ejemplo, concesionarios y propietario, circunstancia que obliga a individualizar recintos en razón de quien sea el titular; o como también ocurre a efectos de su valoración, en que puede diferenciarse por áreas o sectores, circunstancia esta última que contempla la normativa de aplicación (Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales); y siendo ello así, en la reclamación objeto de esta Resolución, entiende la reclamante que nada impide que pueda también llevarse la desagregación del BICE al ámbito tributario “distinguiéndose igualmente, según qué parcela, diferentes hechos imponibles”, reconociendo a estos elementos diferenciados su propio régimen y, en consecuencia, la consideración de bienes no sujetos o exentos del tributo.

Según la misma, la singularidad del BICE se pone de manifiesto en su valoración, como desprende de las normas técnicas contenidas en el Real Decreto 1464/2007, según las cuales el suelo ocupado por el inmueble de características especiales puede diferenciarse por sectores o áreas según

se especifique en la correspondiente ponencia especial. Frente a ello, el Tribunal Central viene manifestando que la existencia de unidades singularizadas dentro de un único inmueble de características especiales (BICE) viene siendo admitida siempre que no atente a la naturaleza unitaria con que se concibe en la normativa de aplicación la valoración del BICE, pues los parámetros que la determinan se contienen en la misma Ponencia y en parte son los mismos aunque algunos sean exclusivos para ese elemento del bien que se ha configurado como unidad singularizada, funcionalmente unido a los restantes pero distinto en su naturaleza y características físicas y/o en su ubicación, pudiendo sostenerse incluso que la operatividad misma del sistema catastral, porque el tratamiento informático de los datos así lo requiere, hace inevitable la existencia de unidades singularizadas dentro de unos bienes que han sido calificados como bien único a efectos catastrales porque “constituyen funcionalmente una unidad para...” y no porque conforme al derecho civil constituyan un solo inmueble.

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo ha señalado en diversos pronunciamientos que la delimitación conceptual de estos inmuebles singulares se caracteriza, físicamente por la complejidad de elementos que los componen, estructuralmente por la unidad o cohesión de dichos elementos que permiten su identificación sectorial, y funcionalmente por su aptitud para el cumplimiento de la actividad

a la que se destina; que tampoco es extraño, que a su complejidad estructural material acompañe también una complejidad estructural jurídica sobre la titularidad catastral, de manera que puedan concitarse en un mismo BICE distintas titularidades y distintos derechos de los que deriva el hecho imponible; y también, que la división del BICE en recintos o parcelas “no hacer perder al mismo su carácter unitario” (Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de septiembre de 2015; rec. 92/2014). En consecuencia, el tratamiento diferenciado del BICE en unidades singularizadas no hace perder al mismo su carácter unitario; pero ello no permite afirmar que dicho tratamiento pueda ser trasladado, sin más, al ámbito tributario, con el argumento de que pueden distinguirse, igualmente, según qué parcela, diferentes hechos imponibles, cuestión para la que no cabe el análisis separado de los elementos constitutivos del hecho imponible del IBI.

Es evidente que el hecho imponible del IBI, en congruencia con su condición de tributo real, se define como la titularidad de determinados derechos sobre un bien inmueble íntegramente considerado, siendo el objeto de gravamen el valor

de esos bienes en su totalidad; por lo que, desde una perspectiva material u objetiva, se producirá siempre que se esté ante un bien inmueble rústico, urbano o de características especiales, definido como tal en las normas reguladoras del Catastro; y, en cuanto al ámbito subjetivo, la norma pone en conexión con el objetivo de forma que la titularidad gravada se conecta con el bien inmueble en su integridad (caso del inmueble urbano o rústico), o en el caso de los inmuebles de características especiales, con la parte afectada por la concesión si no agota su extensión superficial (derecho/s de concesión), y con el resto de la superficie hasta agotar la totalidad de la extensión superficial del inmueble (derecho de propiedad).

Por tanto, el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales no contempla la posibilidad de que se realicen hechos imponibles diferentes en un mismo bien inmueble, pero sí de que se realice el mismo hecho imponible por una concurrencia de titulares (el titular de un derecho de concesión y el propietario de los bienes inmuebles de características).

## Impuesto sobre Sociedades: Uniones temporales de empresas (UTES). Inscripción en el registro especial administrativo. Resolución de 2 de marzo de 2017

Para la aplicación del régimen especial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades es requisito imprescindible la inscripción en el Registro Administrativo.

Derivado del acta de disconformidad incoada al obligado tributario, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010. A juicio de la Inspección, en el ejercicio 2009, el contribuyente debió tributar al tipo de gravamen general del 30% por no cumplir los requisitos exigidos para poder aplicar los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión (artículos 108 y siguientes del TRLIS) dado que en el ejercicio 2008 la cifra de negocios superó el límite de los 8 millones de euros, constando en el acta de conformidad incoada a uno de sus socios, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 que el coste de ventas en 2008 superó ya los 11 millones de euros.

Frente al anterior acuerdo de liquidación, se interpuso reclamación económico-administrativa que, por ser desestimada, lleva al interesado a recurrir en alzada ante el Tribunal

Económico Administrativo Central solicitando la anulación de la misma y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, la improcedencia de la aplicación del Régimen general por el mero incumplimiento del requisito material de inscripción en el Registro especial.

En la presente resolución, el TEAC alude al criterio mantenido por la Audiencia Nacional de considerar la inscripción en el Registro especial como un requisito imprescindible para la aplicación del Régimen especial del Capítulo II del Título VII del TRLIS, disponiendo en sentencia de 19 de julio de 2007 (rec. nº 366/04), lo siguiente:

*“Dos son las principales características configuradoras de las UTES que cabe extraer de la citada definición legal. En primer lugar, las Uniones Temporales de Empresas presentan una vida limitada. Y en segundo término carecen de personalidad jurídica, justificándose esta ausencia en la vida limitada de la Unión Temporal.*”

*Al objeto de reforzar la seguridad jurídica derivada de esta fórmula de cooperación exige la Ley 18/1982 que la constitución de la UTE se formalice mediante escritura pública. Ahora bien, estas entidades no son inscribibles en el Registro Mercantil sino, como tendremos ocasión de precisar, en un Registro Administrativo integrado en el Ministerio de Hacienda y gestionado en la actualidad por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), siendo tal inscripción obligatoria en aras de poder acogerse al presente régimen fiscal especial.*

*El control de este tipo de negocios por parte de la Administración ha sido una de las principales cuestiones suscitadas en torno a estas entidades, dada la inexistencia de una obligación de inscripción en el Registro Mercantil. Ante esta situación fue la propia Administración la que en 1982 creó un Registro especial para Uniones Temporales de Empresas en el que debía dejarse constancia de la existencia de las mismas para que posteriormente pudieran acceder a las ventajas ofrecidas por la Ley, especialmente aquellas de carácter fiscal. De este modo quedaba asegurada la vigilancia y el control de este tipo de negocios, otorgándose a cambio diversas ventajas fiscales que únicamente podían obtenerse mediante la correspondiente inscripción en el citado Registro Especial.”*

Respecto a la mención del interesado relativa a que en la escritura de constitución se indicaba la intención de efectuar la inscripción en el Registro Especial y que al presentar el modelo 037 censal se adjuntó la escritura donde constaba que se trataba de una UTE, el TEAC considera preciso señalar que, el procedimiento para la inclusión de UTEs en el Registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 50 del TRLIS constituye un supuesto de procedimiento tributario iniciado a instancia del contribuyente, quien debe acreditar que cumple los requisitos establecidos en la Ley 18/1982 a fin de ser inscrito en dicho registro. Su inscripción efectiva le habilitará para tributar por el Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial previsto en el referido artículo 50 del TRLIS.

En cuanto a la presentación de la declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el estampillado por parte de la Administración del Principado donde se indica que la exención del Impuesto será objeto de comprobación, no consta, tal y como señaló el TEAR en la resolución impugnada, que dicha comprobación haya sido llevada a cabo, lo cual no puede llevar al contribuyente a la creencia de que el trámite de la inscripción en el Registro Especial para optar al Régimen Especial se haya cumplido, pues por los datos que constan en el expediente no efectuó ninguna solicitud, ninguna manifestación expresa y directa ante la Agencia Tributaria en ese sentido.

En cuanto al órgano competente para la tramitación del procedimiento de inscripción, la Disposición Adicional Sexta de la Ley 14/2000 de 29 de diciembre de 2000,

de medidas fiscales, administrativas y del orden social, adscribió a la AEAT el Registro Especial del Ministerio de Hacienda de Uniones Temporales de Empresas, así como su gestión, mantenimiento y desarrollo.

El Ministerio de Hacienda incluye este procedimiento en su catálogo de servicios, y la AEAT, como órgano encargado de su gestión, ofrece un modelo de solicitud que puede ser utilizado por los contribuyentes y presentado junto con los documentos que se estimen convenientes, siendo obligatorio en todo caso acompañar la solicitud de la escritura de constitución de la UTE que contenga los Estatutos por la Sociedad, de manera que la mera presentación de la escritura de constitución acompañando al modelo 037 no puede ser considerada como una solicitud de inscripción en el Registro Especial de UTEs.

Por otra parte, la Administración Tributaria dispone de cauces adecuados y suficientes para informar al contribuyente en todas las cuestiones relativas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, información que se extiende, por supuesto, al ejercicio de las opciones que la legislación otorga al contribuyente.

A título de ejemplo, tal y como acertadamente señaló el TEAR, la página web de la AEAT informa, entre otros procedimientos, del correspondiente a la inscripción de las UTEs en Internet, concretamente en la llamada “sede electrónica”, apartado “Procedimientos, Servicios y Trámites (Información y Registro)”, subapartado “Beneficios Fiscales y Autorizaciones”, subapartado “Varios impuestos”. El contribuyente tiene derecho, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1.a) “a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.

En cuanto al hecho de que no fuera requerido el obligado tributario por la Administración para realizar el trámite de inscripción en el Registro Especial, se reitera que dicha inscripción constituye la manifestación del ejercicio de una opción, la de tributación en el Impuesto sobre Sociedades según el Régimen especial previsto para las UTEs que se quieran acoger al mismo, y no un trámite obligatorio e inherente a la constitución de la UTE.

Lo que no puede pedírsele a la Administración es que se anticipe y advierta al contribuyente, sin consulta por su parte, de las opciones de que dispone en la tributación y de los trámites requeridos para los ejercicios de las mismas, máxime tratándose de una opción y un trámite establecidos por Ley de forma clara y terminante.

Así las cosas, no constando la inscripción de la UTE en el Registro especial, el TEAC desestima las pretensiones actoras al respecto.



## Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Testigos o muestras utilizados en un dictamen pericial. Resolución de 19 de enero de 2017. Unificación de criterio en procedimiento iniciado de oficio por el TEAC

Para que el dictamen pericial de valoración de un inmueble basado en el método de comparación resulte suficientemente motivado es determinante que se identifiquen los testigos o muestras empleados, así como las características de los mismos que han determinado su elección y que permiten emitir un juicio de comparabilidad con respecto al inmueble a valorar, pero no se exige que en todo caso deban relacionarse las posibles muestras o testigos que han sido rechazadas por el perito ni el motivo de su exclusión.

En esta Resolución el TEAC acuerda unificar criterio en el sentido que, para considerar suficientemente motivado un dictamen pericial de valoración de un inmueble que aplica el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas es necesaria la incorporación al expediente de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas.

El informe pericial en el que se sustentó la liquidación impugnada ante el TEAR determinó el valor de los solares a partir del llamado método residual estático.

Este método se basa en determinar el valor de repercusión del suelo (valor del suelo sobre cada m<sup>2</sup> construido según uso), partiendo del conocimiento del valor unitario de mercado del inmueble una vez edificado y descontando la suma de los valores unitarios de cada uno de los elementos o factores que conforman el producto inmobiliario (coste de la construcción, beneficios y gastos). Así, partiendo del valor unitario actual del producto acabado, se obtiene el valor de repercusión actual del suelo.

El informe parte de una serie de muestras o testigos obtenidas de escrituras públicas relativas a la transmisión de distintos bienes inmuebles acabados, situados en zonas de características similares, en el mismo año de valoración o en años contiguos al de la fecha de los inmuebles a valorar. Se indica que los criterios de selección de las muestras y el proceso de homogeneización o normalización posterior se han basado en los conocimientos del técnico actuante.

Pues bien, este Tribunal Central considera que lo determinante para que el dictamen pericial basado en el método de comparación resulte suficientemente motivado es que se identifiquen los testigos o muestras empleados así como las características de los mismos que han determinado su elección y que permiten emitir un juicio de comparabilidad con respecto al inmueble a valorar, pero en ningún caso se

exige la necesidad de relacionar en todo caso las posibles muestras o testigos que han sido rechazadas por el perito ni el motivo de su exclusión.

En el caso analizado en la resolución TEAC de referencia, el informe pericial se apoya, para obtener el valor unitario del producto acabado a partir del cual obtendrá el valor de repercusión del suelo, en una serie de muestras o testigos obtenidas de escrituras públicas relativas a la transmisión de distintos bienes inmuebles terminados, situados en zonas de características similares, en el mismo año de valoración o en años contiguos al de la fecha de los inmuebles a valorar.

Es decir, el dato esencial de partida que va a permitir determinar el valor de los solares se obtiene de determinadas escrituras públicas seleccionadas como testigos por el perito.

La conclusión a la que llega el TEAC es que correspondiendo a la Administración la carga de probar que el valor real del acto jurídico documentado es superior al declarado por el interesado y teniendo en cuenta que el dato esencial del que parte el perito para fijar el valor comprobado es el valor consignado en las escrituras públicas de transmisión seleccionadas como testigos o muestras, no cabe duda que la aportación de tales escrituras al informe y al expediente administrativo de comprobación de valores se antoja indispensable para que el valor comprobado resultante del informe pericial pueda tenerse por debidamente motivado y acreditado.

En fecha 9 de marzo de 2017 el TEAC, a petición del Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón, dicta resolución en la que se precisa, en relación con esta cuestión que: A) Que puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas, tanto cuando se incorporan en soporte papel únicamente las páginas de la escritura pública donde se describe el bien y el valor

asignado al mismo, junto con la página que identifica fecha, notario y protocolo, procediendo a ocultarse por parte del órgano de aplicación de los tributos, que es el obligado a formar el expediente administrativo (que luego, en su caso, será remitido a los Tribunales) los datos personales y confidenciales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, como cuando se incorpora al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras examinar la escritura, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en “descripción del bien”, “valor en escritura”, fecha, notario y protocolo, omitiendo datos personales y confidenciales de carácter reservado, en cumplimiento igualmente del artículo 95 de la LGT; B) Que puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documen-

tos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, en aquellos casos en que dichos documentos no sean las propias escrituras públicas sino documentos resultantes del volcado de información procedente de ficheros electrónicos que contienen los datos recogidos en las escrituras públicas y que han sido suministrados a la Administración tributaria actuante en virtud de disposiciones legales, cuando se incorpore al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras el examen de los ficheros electrónicos, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en “descripción del bien” y “valor en escritura”, fecha, notario y protocolo, omitiéndose cualesquiera datos personales y confidenciales al amparo del artículo 95 de la LGT por parte del órgano de aplicación de los tributos, que es el obligado a formar el expediente administrativo que luego, en su caso, será remitido a los Tribunales.

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Reducción en IRPF de los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas. Resolución de 2 de marzo de 2017 dictada en unificación de criterio

La reducción sólo se aplica si los rendimientos han sido incluidos por el contribuyente en la correspondiente declaración de IRPF con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación.

Tras la instrucción del correspondiente procedimiento, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dicta acuerdo de liquidación por el IRPF, períodos impositivos 2008 a 2011, en el que se procede a regularizar la no declaración por parte del contribuyente de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento de un inmueble.

En dicho acuerdo no se aplicó la reducción por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

Contra dicha liquidación interpuso el contribuyente reclamación económico-administrativa siendo la cuestión a resolver si procede la reducción del 50, o del 60, del 100 por ciento en los rendimientos netos positivos del capital inmobiliario. La resolución del TEAR concluye, apoyándose en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de octubre de 2014, que procede la aplicación de la reducción cuando los rendimientos, aún no habiendo sido incluidos por

el interesado en su autoliquidación, hayan sido puestos de manifiesto por la Administración.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea por seguir un criterio distinto al manifestado tanto por la resolución del TEAR de Castilla y León, de 23 de marzo de 2016 como por la Dirección General de Tributos y que puede afectar potencialmente a un amplio número de contribuyentes.

En esta resolución, el TEAC comienza por señalar que no es difícil advertir la contribución que una medida como la reducción del 50% de los rendimientos netos introducida por la Ley 46/2002 puede ejercer en el aumento de la oferta de viviendas arrendadas. En efecto, la menor tributación por tales rendimientos constituye ciertamente un incentivo para

que los propietarios de las viviendas decidan ponerlas en alquiler en lugar de mantenerlas vacías con fines puramente especulativos.

Por otra parte, la disminución del coste fiscal del arrendamiento para el propietario puede contribuir también a un abaratamiento del precio de los alquileres.

A continuación se tiene en cuenta que, constituye declaración tributaria todo documento donde se reconozca o manifieste la realización de hechos relevantes para la aplicación de los tributos.

Por otra parte, la autoliquidación se configura como un tipo de declaración en el que el obligado tributario, adicionalmente, realiza también por sí mismo operaciones de calificación y cuantificación de la deuda tributaria. Por tanto, de los artículos 119.1 y 120.1 de la LGT se colige que el concepto de “declaración tributaria” no se agota con las autoliquidaciones, pues existen otro tipo de declaraciones, como pueden ser, a título de ejemplo, las informativas, que quedan también englobadas en él.

Se plantea entonces la pregunta de a qué clase de declaración se refiere el artículo 23.2 de la LIRPF cuando exige que los rendimientos sean declarados por el contribuyente para que pueda operar la reducción, es decir, cabe preguntarse si podría hablarse de “rendimientos declarados” en determinadas situaciones aún cuando el contribuyente no los haya consignado en la autoliquidación del IRPF que está obligado a presentar por el período impositivo.

Para interpretar el alcance de la expresión “rendimientos declarados” que ahora nos ocupa resulta imprescindible acudir a la Ley 35/2006 reguladora del IRPF, puesto que este es el tributo en el que en concreto se prevé esta reducción y consecuentemente constituye el contexto adecuado para dicha interpretación, pues la expresión está contenida en un precepto de esta norma.

Y son precisamente los artículos 96 y 97 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los que regulan la obligación de declarar en dicho impuesto, identificándola con la presentación y suscripción por los contribuyentes del correspondiente modelo de declaración aprobado por el Ministro de Hacienda en la forma y plazos señalados por éste.

A la vista, pues, de la regulación de la obligación de declarar en el IRPF y de los conceptos de declaración tributaria, de autoliquidación y de solicitud de rectificación de una autoliquidación recogidos en la LGT y en su desarrollo reglamentario, no cabe duda de que los rendimientos podrán entenderse declarados por el contribuyente:

A) Tanto cuando éste los consigne en su correspondiente declaración-autoliquidación presentada en tiempo y forma por el IRPF como B) Cuando lo haga fuera del plazo de presentación legalmente establecido a través de una declaración-autoliquidación extemporánea y/o complementaria o, incluso, cuando los consigne en una solicitud

de rectificación de autoliquidación, cumpliendo los requisitos y teniendo en cuenta los límites regulados para ello antes expuestos.

Ahora bien, sólo podrá hablarse de “rendimientos declarados” en los casos señalados en la letra B) del párrafo anterior cuando las autoliquidaciones extemporáneas y/o complementarias o las solicitudes de rectificación de la autoliquidación se presenten antes del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos cuyo alcance incluya la comprobación de los citados rendimientos.

Y es que la LGT distingue con claridad la presentación de la declaración o autoliquidación como mecanismo de inicio de la gestión tributaria a instancia del contribuyente y las actuaciones de comprobación de lo declarado por aquél iniciadas de oficio por la Administración, ya sea en el ámbito de las funciones de gestión tributaria como en el ámbito del procedimiento de inspección.

Desde el punto de vista de la finalidad del precepto analizado, no es defendible la postura en virtud de la cual, pese a que la norma exige la declaración de los rendimientos, se trate de la misma manera al contribuyente que cumplió con sus obligaciones fiscales, declarando en su autoliquidación los rendimientos, que al contribuyente que incumplió tal deber y obligó a la Administración tributaria a tramitar un procedimiento de comprobación para poner de manifiesto la realidad fiscal.

Por otra parte, la interpretación que se propugna en la resolución del TEAR ahora recurrida sobre la expresión “rendimientos declarados”, podría incluso inducir de algún modo a los perceptores de los rendimientos a defraudar a la Hacienda Pública toda vez que aún en el caso de que no consignaran los mismos en su autoliquidación podrían en cualquier caso beneficiarse de la reducción.

No parece acorde con el espíritu y la finalidad de las normas tributarias una interpretación con la que el contribuyente pretende aprovecharse de la ocultación de los rendimientos y luego gozar de beneficios fiscales si la Administración los descubre.

Por lo expuesto, el TEAC, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio acuerda: ESTIMARLO, unificando criterio en el sentido de que:

La reducción sobre el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda regulada en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 sólo se aplica sobre los rendimientos declarados por el contribuyente en la correspondiente declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 96 LIRPF) con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estén incluidos.

**NOVEDADES AUTONÓMICAS: GUIPÚZCOA ..... 52**

Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana ..... 52

**NOVEDADES AUTONÓMICAS: ÁLAVA ..... 55**

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..... 55

## NOVEDADES AUTONÓMICAS: GUIPÚZCOA

### Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

El Territorio Histórico de Guipúzcoa ha aprobado la norma para el cálculo del IIVTNU tras la ST Constitucional.

La sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 16 de febrero de 2017, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 25 de marzo de este mismo año, declara inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipúzcoa, en la medida, únicamente, en la que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

Dicha sentencia es resultado del auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, de fecha 5 de febrero, por el que se acordaba elevar al citado Tribunal una cuestión de inconstitucionalidad en relación con los artículos 1 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, entre otros preceptos que no vienen al caso citar en este momento, por posible infracción tanto del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad como del derecho de defensa.

Entre los fundamentos jurídicos de la sentencia, se señala que si el hecho imponible es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria, en el caso de la norma foral que regula el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, y por lo tanto una capacidad económica susceptible de imposición, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene.

Ello no obstante, señala el alto tribunal que es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto. Ahora bien, es importante tener presente que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.

Se afirma en la sentencia que el tratamiento que los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1. De esta manera, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.



El presente decreto foral-norma tiene por objeto dar respuesta normativa de urgencia a los efectos de la sentencia citada en la aplicación del impuesto cuestionado, sin perjuicio de, como señala el Tribunal Constitucional, establecer más adelante una opción normativa más sosegada en la determinación del sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas resultantes de las plusvalías generadas por la acción urbanística de los entes públicos.

Para ello, se ha considerado oportuno aprobar una regulación en virtud de la cual no se someterán a gravamen los no incrementos ni las disminuciones del valor de los terrenos, de tal forma que, al quedar este tipo de operaciones al margen del impuesto, no será necesario proceder al cálculo de la base imponible en estos casos. Con ello, los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, sólo resultarán de aplicación a los casos en los que exista un incremento del valor de los terrenos y, por tanto, su contenido sea constitucional, cumpliendo así con el fallo de la sentencia.

La regulación planteada aconseja establecer algún mecanismo para conocer si existe ese no incremento o esa minusvalía, para lo que se ha tratado de utilizar un sistema objetivo, que resulte de fácil aplicación para los ayuntamientos, como es la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición. El empleo de este método permitirá determinar con certeza la existencia o no de un incremento de valor. Dado que dichos valores pueden no desglosar la parte del valor correspondiente a los terrenos, resulta necesario establecer una regla que permita diferenciar dicho valor, aplicando la parte proporcional del valor del suelo con respecto al valor catastral.

En definitiva, el impuesto se ve acotado a supuestos en los que exista un incremento de valor de los terrenos, tal y como exige la sentencia. Ahora bien, una vez determinada la existencia del mismo, el sistema para su cálculo se mantiene intacto. Así pues, en tanto en cuanto el objeto de este decreto foral-norma no es modificar la norma foral del impuesto sino adecuarla al contenido de la sentencia, no se ha visto modificado el cálculo de la base imponible del mismo, en tanto que el Tribunal lo admite en casos en los que exista un incremento del valor del suelo.

Por otra parte, y también en aras de una mayor seguridad jurídica, se incorpora al presente texto normativo una disposición transitoria que establezca los efectos que conlleva la nueva regulación con respecto a operaciones que hayan supuesto el devengo del impuesto y cuyas liquidaciones aún no hayan adquirido firmeza.

Por último, se incorporan dos disposiciones finales. La primera relativa a la habilitación normativa al Consejo de Gobierno Foral para el desarrollo de lo dispuesto en el decreto foral-norma, y la segunda referente a la entrada en vigor del mismo. En particular, establece que surtirá efectos para todos los hechos imposables devengados a partir de la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional

de 16 de febrero de 2017 en el Boletín Oficial del Estado, es decir, a partir del 25 de marzo de 2017, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria.

El artículo 14 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, regula la posibilidad de que el Consejo de Gobierno Foral, por razones de urgencia, dicte disposiciones normativas provisionales que tomarán la forma de decreto foral-norma, y que no podrán afectar a la organización, régimen y funcionamiento de los órganos forales.

Las disposiciones así adoptadas deberán ser inmediatamente sometidas a debate y votación de totalidad en las Juntas Generales para su convalidación.

En su virtud, a propuesta del diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, y previa deliberación y aprobación del Consejo de Gobierno Foral en sesión del día de la fecha,

## DISPONGO

*Artículo único Determinación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.*

**1.** Para que nazca la obligación tributaria principal del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, regulado en la Norma Foral 16/1989, de 5 julio, será necesaria la existencia de incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos.

**2.** A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la existencia del incremento de valor de los terrenos se determinará por comparación del valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y del valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

Los valores a que se refiere el párrafo anterior serán los tenidos en cuenta o, en su caso, los que deberían tenerse en cuenta, a efectos de los respectivos impuestos que sometan a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre los terrenos.

Sobre los valores a que se refiere este apartado no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo.

En el supuesto de que en los valores tomados como referencia para determinar el incremento de valor de los terrenos referidos en este apartado 2 no se diferencie de forma expresa el valor atribuible a la construcción y el atribuible al suelo, se tomará como referencia la proporción existente respecto al valor catastral vigente en el momento de devengo

de este impuesto, del valor del suelo y el valor de la construcción.

**3.** Las fechas a tener en cuenta a efectos de determinar los valores a que se refiere el apartado 2 anterior, serán las correspondientes a la adquisición del terreno o, en su caso, a la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y a la fecha de su transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

**4.** En el supuesto de que no exista incremento de valor del terreno de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, y a efectos de futuras transmisiones, se tomarán en consideración los valores correspondientes a los momentos de adquisición y transmisión del terreno por parte del futuro transmitente.

**5.** En los supuestos en que no exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo señalado en este artículo, se mantendrá, en todo caso, la obligación de presentar la declaración regulada en el artículo 7 de la Norma Foral 16/1989, de 5 julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

**6.** En el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio.

## DISPOSICIÓN TRANSITORIA

*Única Régimen transitorio aplicable en relación con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*

**1.** Liquidaciones firmes correspondientes a devengos anteriores al 25 de marzo de 2017.

En relación con las liquidaciones del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondientes a devengos anteriores a 25 de marzo de 2017, que hayan adquirido firmeza con anterioridad a dicha fecha, no les resultará de aplicación el artículo único del presente decreto foral-norma y, en consecuencia, se aplicarán las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup>- No procederán rectificaciones, restituciones o devoluciones basadas en la aplicación de lo previsto en el artículo único del presente decreto foral-norma.

2.<sup>a</sup>- Continuarán hasta su completa terminación los procedimientos recaudatorios relacionados con las mismas y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.

**2.** Liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana practicadas a partir del 25 de marzo de 2017, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha.

Lo dispuesto en el artículo único del presente decreto foral-norma resultará de aplicación a las liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, practicadas a partir del 25 de marzo de 2017, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha, siempre que con anterioridad a la misma no se hubiese dictado liquidación que hubiera alcanzado firmeza correspondiente a dichos devengos.

**3.** Liquidaciones recurridas en reposición y pendientes de resolución.

Los recursos de reposición que se encuentren pendientes de resolución a fecha de 25 de marzo de 2017, se resolverán teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo único del presente decreto foral-norma.

**4.** Expedientes en el Tribunal Económico-Administrativo Foral o en Tribunales Económico-Administrativos Municipales.

El Tribunal Económico-Administrativo Foral y los Tribunales Económico-Administrativos Municipales remitirán a los ayuntamientos correspondientes los expedientes pendientes de resolución relativos al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana referidos a devengos anteriores a 25 de marzo de 2017, para que practiquen, en su caso, nuevas liquidaciones teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo único del presente decreto foral-norma.

Al mismo tiempo, declararán conclusos los procedimientos, sin perjuicio de las reclamaciones que puedan interponer los interesados contra las nuevas liquidaciones que se dicten.

## DISPOSICIONES FINALES

### *Primera Habilitación normativa*

Se autoriza al Consejo de Gobierno Foral para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución del presente decreto foral-norma.

### *Segunda Entrada en vigor*

El presente decreto foral-norma entrará en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, y surtirá efectos desde el 25 de marzo de 2017.

## NOVEDADES AUTONÓMICAS: ÁLAVA

### Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El Territorio Histórico de Álava ha aprobado la norma para el cálculo del IIVTNU tras la ST Constitucional.

La sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 declara inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Álava, en la medida, únicamente, en la que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

Entre los fundamentos jurídicos de la sentencia, se señala que si el hecho imponible es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria, en el caso de la Norma Foral que regula el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana estamos en presencia de una auténtica ficción jurídica conforme a la cual la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana genera, en todo caso, en su titular, al momento de su transmisión y al margen de las circunstancias reales de cada supuesto, un incremento de valor sometido a tributación, y por lo tanto una capacidad económica susceptible de imposición, respecto del cual, la norma no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene.

Ello no obstante, señala el citado tribunal que es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto.

Ahora bien, es importante tener presente que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo

terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia ésta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.

Se afirma en la sentencia que el tratamiento que los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989 otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución de 1978 garantiza en el artículo 31.1. De esta manera, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.

#### II

El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal tiene por objeto dar respuesta normativa inmediata a los efectos de la citada sentencia en la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin perjuicio de establecer en un futuro una regulación normativa

más profunda.

Esta regulación parte del presupuesto de que para que nazca la obligación de satisfacer el Impuesto será precisa la existencia de incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

A estos efectos, la determinación del incremento de valor de los terrenos se realizará por la comparación de los valores de adquisición y transmisión de la propiedad de los terrenos o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos urbanos. De esta forma, existirá incremento de valor de los terrenos cuando el valor de transmisión sea superior al de adquisición.

Únicamente en el supuesto de que exista incremento de valor de los terrenos se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores del Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras de este tributo.

Por otra parte, y también en aras de una mayor seguridad jurídica, se incorpora al presente texto normativo una disposición transitoria que establece los efectos que conlleva la nueva regulación.

Por último, se incorpora una disposición final relativa a la entrada en vigor del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal. En particular, se señala entrará en vigor el día de su publicación en el BOTA y surtirá efectos desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017.

Visto el informe emitido al respecto por el Servicio de Normativa Tributaria.

En su virtud, a propuesta del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, y previa deliberación del Consejo de Gobierno Foral en Sesión celebrada en el día de hoy, en uso de las atribuciones que concede a la Diputación Foral el artículo 8 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava y la Norma Foral 52/1992, de 18 de diciembre, -de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Diputación Foral de Álava-, por razones de urgencia,

## DISPONGO

### *Artículo único*

Se añade una disposición adicional, la primera, a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con la siguiente redacción:

«*Primera.* Determinación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

**Uno.** Para que nazca la obligación tributaria principal de este Impuesto será necesaria la existencia de incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de

la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los mismos, determinado de conformidad con lo dispuesto en esta disposición adicional.

**Dos.** A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la existencia del incremento de valor de los terrenos se determinará por comparación del valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y del valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

Los valores a que se refiere el párrafo anterior serán los tenidos en cuenta, o en su caso, los que deberían tenerse en cuenta, a efectos de los respectivos Impuestos que someten a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio sobre los terrenos. En los supuestos de que no se pueda determinar la existencia, o en su caso inexistencia, de incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo establecido en este apartado dos, se utilizará como referencia el valor real que en cada caso corresponda.

Sobre los valores a que se refiere este apartado no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo.

En el supuesto de que en los valores tomados como referencia para determinar el incremento de valor de los terrenos referidos en este apartado dos no se diferencie de forma expresa el valor atribuible a la construcción y el atribuible al suelo, se tomará como referencia la proporción existente, respecto al valor catastral vigente en el momento de devengo de este Impuesto, del valor catastral del suelo y el valor catastral de la construcción.

**Tres.** Las fechas a tener en cuenta a efectos de determinar los valores a que se refiere el apartado dos anterior serán las correspondientes a la adquisición del terreno o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y a la fecha de su transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.

**Cuatro.** En el supuesto de que no exista incremento de valor del terreno de acuerdo con lo dispuesto en esta disposición adicional, y a efectos de futuras transmisiones, se tomarán en consideración los valores correspondientes a los momentos de adquisición y transmisión del terreno por parte del futuro transmitente.

**Cinco.** En los supuestos en que no exista incremento de valor de los terrenos de acuerdo con lo señalado en esta disposición adicional, también deberá cumplirse con las obligaciones formales establecidas en el artículo 7 de esta Norma Foral.

**Seis.** En el supuesto de que exista incremento de valor de

los terrenos de acuerdo con lo dispuesto en esta disposición adicional se procederá a determinar la base imponible, la cuota tributaria y los demás elementos configuradores de este Impuesto de acuerdo con las disposiciones generales reguladoras de este tributo.»

### DISPOSICIÓN TRANSITORIA

*Única Régimen transitorio aplicable en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.*

**1.** Liquidaciones firmes correspondientes a impuestos devengados con anterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017.

En relación con las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, correspondientes a devengos anteriores a la fecha de publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 en el Boletín Oficial del Estado, que hayan adquirido firmeza con anterioridad a aquella fecha, no les resultará de aplicación el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal y, en consecuencia, se aplicarán las siguientes reglas:

1. <sup>a</sup> No procederán rectificaciones, restituciones o devoluciones basadas en la aplicación de lo previsto en el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal.

2. <sup>a</sup> Continuarán hasta su completa terminación los procedimientos recaudatorios relacionados con las mismas y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas.

**2.** Liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor

de los Terrenos de Naturaleza Urbana dictadas con posterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha.

Lo dispuesto en el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal resultará de aplicación a las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana dictadas con posterioridad a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 en el Boletín Oficial del Estado, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha, siempre que con anterioridad a la misma no se hubiese dictado liquidación que hubiera alcanzado firmeza correspondiente a dichos devengos.

**3.** Liquidaciones recurridas en vía administrativa de recurso que se encuentren pendientes de resolución.

Los recursos en vía administrativa que se encuentren pendientes de resolución a la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 2017 en el Boletín Oficial de Estado, se remitirán al órgano administrativo encargado de liquidación para que practique, en su caso, nueva liquidación teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo único del presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal.

### DISPOSICIONES FINALES

#### *Primera Entrada en vigor*

El presente Decreto Normativo de Urgencia Fiscal entrará en vigor el día de su publicación en el BOTHA y surtirá efectos desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la sen-



