

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

- BALEARES.....6
- CASTILLA LEÓN.....7

NOVEDADES AUTONÓMICAS

- TRIBUNAL SUPREMO
Comprobación de valores: Dictamen de los Peritos de la Administración. Sentencia de 21 de enero de 2021.....9

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....20

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....20

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones23

Procedimiento tributario.....25

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- TEMAS FISCALES
Tribunal Supremo y Plusvalía a partir de la STC 59/2017. Javier Latorre Beltrán. Magistrado.....30

- TRIBUNAL SUPREMO
Determinación del valor del suelo: sentencia de 4 de febrero de 2021.....30

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....35

Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.....39

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS 4

Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19. 4

NOVEDADES NORMATIVAS

REAL DECRETO-LEY 5/2021, DE 12 DE MARZO, DE MEDIDAS EXTRAORDINARIAS DE APOYO A LA SOLVENCIA EMPRESARIAL EN RESPUESTA A LA PANDEMIA DE LA COVID-19.

Artículo 17. Creación del Fondo de recapitalización de empresas afectadas por Covid.

9- Todas las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos derivados, directa o indirectamente de la aplicación de esta disposición e, incluso, las aportaciones de fondos o ampliaciones de capital, que eventualmente se ejecuten para la capitalización o reestructuración financiera y patrimonial de las empresas participadas con cargo al Fondo, estarán exentos de cualquier tributo estatal, autonómico o local, sin que proceda, en este último caso, la compensación a que se refiere el artículo 9.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Disposición Final Primera: Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Se añade un número 31 al artículo 45.I.B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, con la siguiente redacción:

«31. Cuando exista garantía real inscribible, las escrituras de formalización de la extensión de los plazos de vencimiento de las operaciones de financiación que han recibido aval público previstos en el artículo 7 del Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este impuesto.»

Para consultar texto íntegro, pinche el siguiente enlace:

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-3946



NOVEDADES NORMATIVAS

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS..... 6

BALEARES 6

Decreto Ley 1/2021, de 25 de enero, por el que se aprueban medidas excepcionales y urgentes en el ámbito del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears para el ejercicio fiscal de 2021, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en materia de renta social garantizada y en otros sectores de la actividad administrativa6

CASTILLA LEÓN 7

LEY 1/2021, de 22 de febrero, de Medidas Tributarias, Financieras y Administrativas7

NOVEDADES AUTONÓMICAS

BALEARES

Decreto Ley 1/2021, de 25 de enero, por el que se aprueban medidas excepcionales y urgentes en el ámbito del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears para el ejercicio fiscal de 2021, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en materia de renta social garantizada y en otros sectores de la actividad administrativa

Artículo 4 Reducción excepcional y temporal del tipo de gravamen aplicable a la formalización en documento notarial de determinadas operaciones de financiación empresariales sujetas y no exentas al impuesto sobre actos jurídicos documentados.

Desde la entrada en vigor de este decreto ley y hasta el 31 de diciembre de 2021, se reducen en un 95 % los tipos de gravamen que, de acuerdo con lo que establecen los artículos 15 y 16 del Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, sean aplicables a la formalización de documentos notariales que contengan la ampliación de los plazos de carencia o de reintegro de préstamos o créditos con garantía hipotecaria, o cualquier otra modificación evaluable económicamente de las condiciones de estos, suscritos por empresarios, personas físicas o jurídicas con entidades financieras en el marco de programas públicos de la Administración del Estado o de la Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears de apoyo a la financiación de empresas con aval del Instituto de Crédito Oficial o de la sociedad de garantía recíproca ISBA, SGR, salvo que las operaciones mencionadas se tengan que considerar exentas del impuesto de actos jurídicos documentados de conformidad con la legislación estatal y, en particular, de acuerdo con los puntos 29 y 30 de la letra B) del apartado 1 del artículo 45 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, o de acuerdo con el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

Disposición final séptima Entrada en vigor

Este decreto ley entrará en vigor desde su publicación en Boletín Oficial de las Illes Balears.

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace:

<https://www.boe.es/caa/boib/2021/011/i02231-02238.pdf>

CASTILLA LEÓN

LEY1/2021, de 22 de febrero, de Medidas Tributarias, Financieras y Administrativas

Artículo 1 Modificación del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

4. Se incorpora un nuevo apartado 6 en el artículo 25 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, con la siguiente redacción:

«6. En las transmisiones de inmuebles que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales se aplicará un tipo reducido del 3% en los siguientes supuestos:

a) Que la empresa o el negocio profesional tengan su domicilio fiscal y social en alguno de los municipios o entidades locales menores previstos en el artículo 7, apartado 1, c) de este texto refundido.

b) Que la empresa o negocio profesional cumpla los requisitos establecidos en las letras b), c) y d) del apartado 5 anterior.»

Vigesimoprimera Entrada en vigor

1. El capítulo I y II de la ley entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Castilla y León. Con excepción de los apartados 6, 7 y 8 del artículo 1 por los que se modifican respectivamente los artículos 30, 32 y 33 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, respecto exclusivamente a la regulación para las máquinas recreativas o de azar, que entrarán en vigor el 1 de enero de 2022.

Para consultar el texto íntegro pinche el siguiente enlace:

<https://bocyl.jcyl.es/boletines/2021/02/25/pdf/BOCYL-D-25022021-1.pdf>

TRIBUNAL SUPREMO..... 9

COMPROBACIÓN DE VALORES: DICTAMEN DE LOS PERITOS DE LA ADMINISTRACIÓN. Sentencia de 21 de enero de 2021..... 9

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....20

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS20

- Transmisión de oficina de farmacia: inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles. 20
- Aplicabilidad del artículo 108.2.a) LMV: interpretación del requisito de la toma de control. 20
- Adquisición de un porcentaje de participaciones sociales de una sociedad cuyo activo está constituido solo por bienes inmuebles de forma que se pasa a ostentar el control. 20
- Aplicación del tipo reducido en la transmisión de un inmueble. 21
- Reducción por transmisión de negocio de venta de loterías. 21
- Derecho real de prenda sobre créditos futuros sin desplazamiento. 22
- Aplicación del tipo reducido en la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para la adquisición de viviendas por menores de 36 años. 22

IMPUESTOS SUCESIONES Y DONACIONES23

- Error de salto en la aplicación de la escala de gravamen. 23
- Donación o préstamo. 23
- Transmisiones de empresa familiar: funciones de dirección. 24
- Deudas deducibles: póliza de asunción de responsabilidad y afianzamiento. 24

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO25

- Valoración de bienes inmuebles: visita al inmueble objeto de valoración. 25
- Segunda rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, aunque la primera solicitud haya sido desestimada. 25
- Validez de la fecha de un escrito remitido a través de una oficina de correos. 26
- Caducidad del procedimiento, prescripción del derecho a liquidar. 27
- Comprobación de valor: motivación. 27
- Comprobación de valor. 27

TRIBUNAL SUPREMO

COMPROBACIÓN DE VALORES: DICTAMEN DE LOS PERITOS DE LA ADMINISTRACIÓN. Sentencia de 21 de enero de 2021.

No habiéndose realizado visita al inmueble sobre el que se realiza la valoración y teniéndose en cuenta para la misma, como no puede ser de otro modo, circunstancias para cuya consideración y evaluación (estado de conservación o calidad de los materiales), resulta imprescindible tal visita, el dictamen aparece defectuosamente motivado, pues se evidencian insostenibles las consideraciones que al respecto se han tenido en cuenta para la emisión del dictamen, sustrayendo así, del conocimiento del interesado las razones, justificación y datos que llevaron al valor administrativamente otorgado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

- OBJETO DEL PRESENTE RECURSO DE CASACIÓN.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar el acierto o no de la sentencia impugnada al interpretar los preceptos relativos al dictamen de peritos de la Administración y, en particular, a la repetida exigencia jurisprudencial de este Tribunal Supremo que obliga a que el perito, como regla general, visite el inmueble de cuyo avalúo se trata, y a sus eventuales salvedades.

En otras palabras, el auto de admisión nos pide aclarar, matizar, reforzar -o, eventualmente, corregir o rectificar- la doctrina ya fijada sobre la exigencia de que el perito visite el inmueble que es objeto de valoración y también precisar, en su caso, en qué supuestos se encontraría justificado y no perjudicaría la correcta motivación de la valoración administrativa de un inmueble que el perito de la Administración no lo visitase para individualizar la valoración realizada.

Obviamente, la exigencia procesal de precisar el interés casacional objetivo para formar jurisprudencia en la sentencia que debe resolver el recurso de casación -comprendiendo este interés no solo la formación de doctrina nueva o inaugural, sino también la tarea de ratificar o matizar la doctrina previamente establecida- no se detiene en la decisión de si la sentencia impugnada considera suficientemente motivado el dictamen efectuado por el perito de la Administración que no ha visitado los inmuebles -pues tal apreciación, en alguna medida, forma parte de la valoración de la prueba, que escapa a la fiscalización casacional- sino que requiere una

verificación, anclada en nuestra reiterada jurisprudencia anterior, de si la necesidad de que el perito visite el inmueble como epicentro de su función técnica de determinar el valor del inmueble cuya transmisión se grava -más bien, reconsiderar, a la vista del caso el valor asignado por los herederos en su declaración- está justificada, bien por las características del inmueble, bien por la completa motivación de las razones de ciencia, incluida la traída al procedimiento administrativo de datos exactos y fiables que permitan singularizar, individualizar el valor real del bien sin acudir necesariamente a la visita.

No podemos prescindir, además, para la resolución de este recurso de casación, de nuestra muy reiterada jurisprudencia que, en interpretación de lo establecido en el artículo 57.1.b) LGT (RCL 2003, 2945), considera que el establecimiento de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral no satisface las exigencias para el establecimiento del valor real de los inmuebles que, en el impuesto que nos ocupa, constituye la base imponible reveladora de capacidad económica indirecta (art. 9.a) LISD). En esencia, nuestra doctrina al respecto lo que exige es la individualización de la valoración del elemento patrimonial sometido a avalúo, mandato que alcanza también a la valoración pericial cuando se trata de establecerlo a efectos de determinar la deuda tributaria.

SEGUNDO

- LA BASE ARGUMENTAL DE LA SENTENCIA DE INSTANCIA.

La sentencia impugnada, aun concedora de nuestra doctrina jurisprudencial, razona acerca de la suficiente motivación del dictamen emitido en el seno del

procedimiento de comprobación prescindiendo de sus principios, al pronunciarse en estos términos, que se reproducen fielmente:

"[...] SEGUNDO.- La Administración recurrente, tras describir el iter procedimental que determinó la adopción de la resolución impugnada y el contenido de dicha resolución, señala que la misma se fundamenta en la aplicación del criterio sustentado en la resolución del TEAC de 19 de enero de 2017 (JT 2017, 583), recaída en un recurso de alzada para la unificación de criterio, aclarada con posterioridad, en la que se hacía constar que se debía incorporar al expediente una copia parcial de las escrituras o una certificación del contenido de las mismas, pero expedida por funcionario distinto del propio perito, exigencia que impugna por estimar que no resulta justificada, invocando el artículo 142.4 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), y señalando que a los dictámenes de los peritos les resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 77.5 de la ley 39/2015 (RCL 2015, 1477) y 137.3 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), por lo que hay una presunción de veracidad y certeza de los datos y documentos que el perito utiliza como muestras para realizar la valoración, invocando igualmente la sentencia de este Tribunal de 14 de noviembre de 2017 . Añade que la resolución del TEARA alude igualmente a los criterios expresados por el Tribunal Supremo en la sentencia de 26 de noviembre de 2015 (RJ 2015, 5704), si bien afirma que en el informe sí figura la justificación, y que el dictamen de valoración no se ha realizado por el método de comparación, sino por el método analítico.

Frente a ello, la Administración del Estado, indica que del examen de la documentación aneja al informe pericial, folio 225, constan algunos datos de las operaciones pero no se indica la altura de la vivienda, ni la notaria en la que se otorgaron las escrituras, por lo que el problema no es que la información la aporte el mismo perito, sino que no se acomoda a ninguna de las posibilidades que se recogen en la demanda, citando la sentencia del TSJ de Canarias 120/2016, de 14 de marzo (PROV 2016, 136596), y la de este Tribunal invocada por la parte actora.

La parte codemandada sostiene, en primer término, la inadmisibilidad del recurso, por extemporaneidad en su interposición, pues notificada la resolución el 13 de febrero de 2018, y si bien el escrito de interposición se presentó el 13 de abril de 2018, el Consejo de Gobierno tomó la decisión de recurrir hasta el 8 de mayo de 2018. A continuación, sostiene la nulidad por no haberse acreditado documentalmente los datos de los inmuebles utilizados como testigos de la muestra, y por cuanto no se razona por qué se consideran semejantes las fincas tomadas como referencia. Subsidiariamente, sostiene igualmente la nulidad de la resolución recurrida atendido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras; por

estar basadas las liquidaciones en un tercer informe de valoración; por haberse realizado el mismo sin visita del edificio objeto de valoración; y por no haberse aplicado la reducción por vivienda habitual.

TERCERO...

CUARTO.- La resolución administrativa recurrida funda su decisión en la aplicación de los criterios sentados por el TEAC en su resolución recaída en el recurso de alzada en unificación de criterio de 19 enero de 2017 (JT 2017, 583), aclarada por la posterior de 9 de marzo de 2017 (JT 2017, 649).

La primera de las resoluciones sostiene 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", y la segunda lleva a cabo la siguiente aclaración de la primera: "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 documentos 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".

Afirma, a continuación, la resolución administrativa, que ninguna de las opciones de documentación de los caracteres de los testigos de la muestra existe cumplimentada en la actuación de comprobación de valores, lo que constituye un defecto de motivación que menoscaba las posibilidades de defensa de los interesados, lo que determina la anulación por defecto de motivación.

QUINTO.- A la vista de lo expuesto cabe afirmar que la resolución recurrida se atiene, ciertamente, a los referidos criterios en el caso enjuiciado, sin embargo, no puede ignorarse que dicho criterio, vinculante para la Administración resolvente, es posterior a la emisión del informe pericial de la Administración y a la ulterior aceptación por parte de la Administración autonómica de dicho informe en la liquidación impugnada, por lo que el mismo no era de obligado cumplimiento para la Administración autonómica al tiempo de emitir dicho informe y resolver sobre la procedencia de la liquidación, en base al mismo.

Atendiendo lo expuesto, la cuestión a resolver, no es si el informe pericial se ajusta a la exigencia contenida en la referida resolución del TEAC, o si, como cuestiona la Administración autonómica, debe exigirse, con carácter alternativo, una certificación del contenido de las compraventas que sea expedida por un funcionario distinto del propio perito, cuando el perito informante es un funcionario público, sino si al tiempo de la emisión de dicho informe, y a la vista de su contenido, cabe estimar que el mismo satisface las exigencias de motivación derivadas de la normativa tributaria aplicable. Así, el [artículo 103.3](#) de la Ley General Tributaria dispone que "Los actos de comprobación de valor (...) serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho", el artículo 134.3 que "Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados", y el artículo 160.3, apartado c) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por [Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio \(RCL 2007, 1658\)](#), que disponía

que "c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia", siendo, por lo tanto, función de este Tribunal controlar la idoneidad de los peritos, la contemporaneidad de las valoraciones y la suficiencia de su motivación.

SEXTO.- Ambas partes codemandadas achacan a la pericial practicada el no cumplir con las necesarias exigencias de identificación y no contener la indicación de la notaria en la que se otorgaron. No obstante, no puede desconocerse que tanto respecto a los locales, como las viviendas, la perito, en el anexo a su dictamen, identifica el año de transmisión, su situación -en el caso de los locales sin indicación de número de policía del inmueble, y en el de las viviendas con identificación del mismo-, uso, tipología, ubicación en altura, categoría de la construcción, año de la misma, superficie y valor declarado. Es cierto que la referida relación identificativa de los testigos hubiera podido ser más precisa, con indicación de planta en las viviendas, e indicación de la fuente de las transacciones tomadas en consideración, sin embargo, los datos referidos, obrantes a los folios 225 y 226 del expediente, son a juicio de este Tribunal suficientemente identificativos de las transmisiones tomadas en consideración para precisar su comparabilidad con los inmuebles transmitidos y permitir a la parte recurrente el ejercicio de su derecho de defensa que es lo que se persigue con la motivación de la valoración.

SÉPTIMO.- Por otra parte, señalar que el referido informe pericial -a través de 25 folios del folio 200 al 224 del expediente- valora las diversas fincas transmitidas.

Para el valor de la Construcción parte del MBC asignado por la Administración en el año de la operación, que corrige aplicando los coeficientes (tipología y categoría según uso, antigüedad y estado de conservación), y el valor resultante multiplicado por la superficie construida determina el Coste Actual, al que se aplican cuatro coeficientes (depreciación funcional, afección de cargas especiales, afección de situaciones especiales de carácter extrínseco y apreciación o depreciación económica), obteniendo el valor de la construcción Vc.

En cuanto al Suelo, partiendo de las muestras conocidas, y como señala el perito aplica "al valor de repercusión inicial normalizado del suelo según su uso y zona, unos coeficientes correctores, en función de las circunstancias

singularizadas que afecta al mismo, según la siguiente fórmula: $VS = Vrin \times a \times h \times d \times Sc \text{ s/uso}$, correspondiendo los coeficientes indicados a los siguientes coeficientes: coeficiente que pondera la accesibilidad o grado de interior-exterior del departamento en el inmueble; coeficiente que pondera la ubicación del departamento en el inmueble, en función de la altura y/o planta; y coeficiente que pondera las dimensiones del departamento (forma, configuración, irregularidad, relación fondo/fachada, etc.).

Así, tras obtener el valor del suelo y construcción, obtiene el valor real parcial, que resulta de aplicar a los anteriores valores un coeficiente que pondera los beneficios y gastos de la promoción y la adecuación de la inca al mercado inmobiliario, lo que determina el valor libre de arrendamientos, calculando, a continuación el valor teniendo en cuenta los arrendamientos, con lo que obtiene el valor real de todas las fincas.

A la vista de lo expuesto ha de estimarse, frente a lo que sostiene la resolución recurrida, que el informe está debidamente motivado, por lo que no es ajustada a derecho la anulación que se lleva a cabo, en la resolución impugnada, de la liquidación practicada, por falta de motivación.

OCTAVO.- En dicho orden de cosas, la parte codemandada alega igualmente la nulidad de la liquidación por haberse realizado sin visita del edificio objeto de valoración, invocando la [sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015 \(RJ 2015, 5704\)](#). Al respecto señala que la valoración se realizó sin reconocimiento personal por el perito y sin concurrir las circunstancias que conforme al [artículo 160.2](#) del Real Decreto 1065/2007 podrían excluir la necesidad del reconocimiento y que la falta de reconocimiento determina la existencia de errores en el informe, como en la aplicación del porcentaje interior/exterior de las viviendas, y la consideración del almacén sótano como exterior.

Al respecto debe recordarse que conforme dispone el [artículo 160](#) del Real Decreto 1065/2007, de 27 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, dispone en su apartado 2 que "en el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito".

A la vista de dicho precepto, este Tribunal viene sosteniendo que la ausencia de la referida visita o reconocimiento personal del bien valorado "no determina

por sí sola, y sin otras consideraciones, la nulidad de la valoración, que solo se dará si la parte pone de manifiesto la concurrencia de circunstancias de hecho relevantes que pongan de manifiesto que de su no realización puede derivar una incorrecta valoración del inmueble", y así lo estima acertadamente la resolución recurrida cuando razona lo siguiente:

"Al reconocimiento personal del bien valorado por el perito se refiere la norma reglamentaria antes transcrita exigiéndolo cuando se trate de bienes singulares, o bien de aquéllos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. En el presente caso, en el informe que sustenta las liquidaciones impugnadas (pág. 9/30, apartado h) tipo de bienes) la arquitecta técnica señala que "las circunstancias relevantes a efectos de su valoración se obtienen de los datos catastrales, urbanísticos y registrales, así como de la cartografía e información gráfica disponible", concluyendo que, al no tratarse de un bien singular, considera que no procede el reconocimiento personal del inmueble. La apreciación de un concreto valor para el coeficiente de accesibilidad aplicable a alguno de los departamentos no vendría determinada por la ausencia del reconocimiento personal y habría de enmarcarse en el ámbito de los criterios técnicos de valoración, cuya revisión encuentra el cauce adecuado en el procedimiento de tasación pericial contradictoria que los reclamantes han reservado.

Partiendo de lo expuesto tampoco cabe considerar nula la liquidación por dicha circunstancia".

TERCERO

.- HECHOS SOBRE LOS QUE VERSA EL RECURSO DE CASACIÓN.

Según expresa el propio auto de admisión del recurso, hay que partir de los siguientes hechos relevantes para la decisión del presente recurso de casación:

1º) D^a. Pura falleció el 22 de noviembre de 2005, siendo viuda, sin haber otorgado testamento. Fueron declarados herederos abintestato sus cuatro hijos (D. Cesar, D^a. Eloisa, D^a. Dolores y D^a. Emilia), quienes aceptaron la herencia, presentando el 19 de mayo de 2006 las correspondientes autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones.

2º) En sus autoliquidaciones atendieron a los valores de referencia de la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón ["DGA"] conforme a la resolución de 23 de diciembre de 1999 (BOA de 21 de enero de 2000), por lo que los herederos valoraron la finca urbana en la DIRECCION012 nº NUM004 de Zaragoza en 3.402.876,15 euros, aun cuando existió un error de distribución de los metros cuadrados imputables a cada departamento que conforma el inmueble, siendo así que siguieron las pautas administrativas aprobadas, si bien posteriormente reconocieron que la valoración debería

haber sido ligeramente distinta, esto es, 3.406.947,45 euros.

3ª) En el curso de las actuaciones inspectoras iniciadas por requerimientos notificados el 31 de marzo de 2010 a D. Cesar y el 5 de abril de 2010 a las restantes herederas, se les comunicó el 3 de mayo de 2010 un informe de valoración realizado por el perito de la Administración sobre la finca urbana antes referida por un monto total de 4.649.656,43 euros. Sin embargo, tal informe no tuvo en cuenta los inmuebles que estaban arrendados porque el perito desconocía la existencia de los arrendamientos, al no habersele entregado el escrito en el que los contribuyentes detallaban la circunstancia de cada uno de estos inmuebles ni tampoco los contratos de arrendamiento (documentación aportada a la DGA con la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los cuatro hermanos Dolores Emilia Eloisa Cesar el 19 de mayo de 2006). En consecuencia, el informe adolecía de un error material o de hecho -así se dice-, motivo por el que el 29 de junio de 2010 se notificó a los herederos un nuevo valor comprobado que fijaba el valor de la finca urbana tan citada en 4.612.959,32 euros, practicándose en consonancia con dicho valor las oportunas liquidaciones tributarias.

4º) Contra las liquidaciones se interpusieron sendos recursos de reposición el 11 de febrero de 2011, que fueron estimados por el Jefe de Servicios de Inspección Tributaria el 14 de agosto de 2013, anulando las liquidaciones y ordenando la retroacción para una nueva comprobación de valores debidamente motivada por el perito de la Administración.

5ª) El 29 de agosto de 2013 la Inspección solicitó nuevo informe de valoración de la finca urbana antes referida, que fue emitido por el perito de la Administración el 30 de diciembre de 2013. En tal informe -folios 199 a 228 del expediente- se otorgó a la finca referida un valor de 4.448.340,32 euros (esto es, se incrementó el valor del caudal hereditario en 1.045.464,17 euros sobre el declarado por los herederos, más el 3% por el ajuar doméstico).

6º) El 24 de enero de 2014, la Inspección de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón extendió actas de disconformidad a los hoy recurrentes, proponiendo su regularización por el impuesto sobre sucesiones y donaciones. A la vista de las alegaciones de los obligados tributarios, el Jefe del Servicio de Inspección dictó actos de liquidación, de conformidad con las propuestas administrativas por importe de 116.184,04 euros (91.530,39 euros de cuota y 24.653,65 euros de intereses de demora) a cargo de cada uno de los herederos, actos que fueron notificados el 14 de febrero de 2014.

7º) Los interesados presentaron reclamaciones ante el TEAR de Aragón el 13 de marzo de 2014.

8º) El TEAR de Aragón estimó, después de acumularlas, las reclamaciones económico-administrativas planteadas por los hermanos Dolores Emilia Eloisa Cesar, en resolución de 25 de enero de 2018 por entender, con fundamento en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 19 de enero de 2017 (JT 2017, 583) y 9 de marzo de 2017 (JT 2017, 649), así como en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de junio de 2017 (PROV 2017, 187355) (rec. 1234/2015) que: (I) es determinante para que el dictamen pericial basado en el método de comparación resulte suficientemente motivado que se identifiquen los testigos o muestras empleados así como las características que han determinado su elección y que permiten emitir un juicio de comparabilidad con respecto al inmueble a valorar; y (II) para considerar suficientemente motivado un dictamen pericial 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 (a) una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, debidamente anonimizadas de datos personales y confidenciales de carácter reservado en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 95 LGT (RCL 2003, 2945), ya consistan tales documentos en escrituras públicas o resulten del volcado de información procedente de ficheros electrónicos que contienen los datos recogidos en las escrituras públicas que han sido suministrados a la Administración tributaria actuante, debiendo figurar en todo caso la descripción del bien inmueble, su valor en escritura, así como la fecha, notario y protocolo; o bien (b) una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras examinar la escritura o los archivos electrónicos, deje constancia de los datos relevantes antes referidos que figuran en tales documentos (descripción del bien inmueble, su valor en escritura, así como la fecha, notario y protocolo), con exclusión de datos personales y confidenciales de carácter reservado.

Consecuentemente, habida cuenta (I) de los defectos de motivación del informe de valoración, en el que no se razonó sobre la semejanza de las fincas tomadas como referencia; y (II) de la reiteración de los mismos defectos en las valoraciones antes anuladas, el TEAR de Aragón -citando doctrina de esta Sala- anuló los actos y consideró definitivo el valor declarado por los contribuyentes.

9º) No conforme con tal resolución, la Administración regional aragonesa la impugnó ante la Sala de Aragón, cuya Sección Segunda dictó sentencia de 28 de mayo de 2019 (JT 2019, 724), estimando el recurso y anulando aquella resolución, confirmando los actos de liquidación practicados por la Administración tributaria aragonesa. Dicha sentencia es la resolución ahora recurrida en casación.

CUARTO

.- LA JURISPRUDENCIA DE ESTA SALA EN INTERPRETACIÓN DE LOS REQUISITOS QUE DEBE REUNIR EL DICTAMEN DE PERITOS.

Es constante y reiterada la doctrina de este Tribunal Supremo en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble. Una adecuada muestra, analítica, de tal jurisprudencia la encontramos en la sentencia de 29 de marzo de 2012 (RJ 2012, 5643), pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 34/2010, que razona del siguiente modo (en relación, precisamente, con sentencia también procedente de la misma Sala de Aragón):

QUINTO

Una vez contrastado que se dan las identidades exigidas en el art. 96.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741), debe coincidir necesariamente con la recurrente en que la doctrina que se contiene en la Sentencia de 6 de mayo de 2009 (PROV 2009, 293159), dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, no es conforme a Derecho.

Pues bien, debemos comenzar afirmando que los dictámenes emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que los interesados puedan conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Lo contrario limitaría el derecho de defensa de los interesados, pues solamente cuando pueden conocer la existencia de la inexactitud de la valoración administrativa, pueden oponerse a la misma y articular los medios para combatirla.

En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones esta Sala, entre ellas, en la Sentencia de 25 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2303) (rec. cas. núm. 79/1999) dijimos lo siguiente:

"Sobre la cuestión de la forma y motivación que han de tener las comprobaciones de valores, también se ha pronunciado esta Sala en numerosas Sentencias, así en las de 3 y 26 de Mayo de 1989, 20 de Enero y 20 de Julio de 1990, 18 de Junio y 23 de Diciembre de 1991, 8 de Enero de 1992, 22 de Diciembre de 1993, 24 y 26 de Febrero de 1994, 4, 11 y 25 de Octubre y 21 de Noviembre de 1995, 18 y 29 de Abril y 12 de Mayo de 1997, 25 de Abril de 1998, 3 de Diciembre de 1999, 23 de Mayo de 2002 y 24 de marzo de 2003.

En esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945), si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.

Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho" (FD Sexto).

A lo anterior ha de añadirse que, de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT, corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Dicho lo anterior, esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Sala en la Sentencia de 22 de noviembre de 2002 (RJ 2002, 10698) (rec. cas. núm. 3754/1997), que si bien referida al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, dijimos al respecto que:

"Si el Ayuntamiento en cuyo término Municipal se realizó la obra considera que se debe determinar su coste real y efectivo después de terminada, sin perjuicio de atender a lo que conste en el certificado final de la obra si en él aparecen aumentos en la cantidad o la calidad de las partidas presupuestadas puede, en otro caso, proceder a una comprobación de valores, regida por el art. 52 de la Ley General Tributaria y sus concordantes y en consecuencia, al tratarse de una construcción, instalación u obra nueva, de naturaleza física, han de girar una visita "in situ" los técnicos municipales, efectuando -en su caso- las correspondientes mediciones, señalamiento de diferencias en las calidades de los materiales, etc, para que, al tiempo que establecen si lo realizado se ajusta a la licencia y si se han cumplido las previsiones del proyecto de la obra (lo primero a efectos urbanísticos y lo segundo para acreditar la habitabilidad en la primera ocupación), hagan constar las diferencias de valor constatadas, que pueden dar lugar a la correspondiente liquidación complementaria del ICIO: comprobación de valores que, en puridad de principios y al tratarse de una actuación en vía de gestión y no por actuación inspectora, debe notificarse, con la correspondiente justificación que la motiva, al contribuyente, antes y con independencia de la liquidación que ha de seguirla, para que el interesado pueda aceptarla o impugnarla separadamente si no la considera ajustada a la realidad pidiendo, en su caso, la tasación pericial contradictoria" (FD Tercero).

Asimismo, en nuestra Sentencia de 12 de noviembre de 1999 (RJ 1999, 7828) (rec. cas. núm. 7813/1992), pusimos de manifiesto lo siguiente:

"Como esta Sala tiene declarado en Sentencias de 29 de

Abril y 9 de Mayo de 1987, la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlos o rechazarlos y solo en este último caso proponer la tasación pericial contradictoria, a lo que también tiene derecho, sin que se le pueda obligar a acudir a dicho medio cuando no conoce suficientemente las razones de la valoración propuesta por Hacienda.

En el caso de autos ni siquiera se alude a haber tenido en cuenta la situación, calidad, y edad de la construcción, menciones genéricas que tampoco serían suficientes, por como se viene a expresar en la Sentencia de 4 de Diciembre de 1993 (RJ 1993, 10058), es necesario además la especificación de la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias y así -dice expresamente dicha Sentencia- si el perito alega haber tenido en cuenta la antigüedad de un edificio, debe expresar cual es esa antigüedad; si dice haber aplicado unos índices correctores, en función de la antigüedad y estado de conservación, debe expresar cual es la corrección efectuada, pues no es lo mismo disminuir un valor en un 10% por cada 30 años de antigüedad, que disminuirlo en un 1% por cada 30 años y, sin embargo, en ambos casos, se ha tenido en cuenta la antigüedad, aplicando unos índices correctores, en función de ella. Lo mismo puede decirse del estado de conservación y de los sistemas de construcción, todo lo cual quedaría subsanado si los Peritos de la Administración, comprobando en cada caso los inmuebles que valoran y procediendo a su descripción, facilitaran a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones. Mientras esto no se haga -concluye la Sentencia que venimos reproduciendo- y esta Sala no conozca las circunstancias de hecho que concurren en el inmueble valorado, la valoración ha de rechazarse" (FD Tercero).

Sobre esta cuestión, se ha de traer a colación también nuestra Sentencia de 9 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3751) (rec. apel. núm. 12666/1991) en la que manifestamos:

"A este efecto es muy expresiva y gráfica la Sentencia de 4 de Diciembre de 1993 (RJ 1993, 10058), cuando dice que no basta, pues, que el Perito informante mencione que ha tenido en cuenta estas circunstancias: si alega haber tenido en cuenta la antigüedad de un edificio, debe expresar cual es esta antigüedad. Si debe haber aplicado unos índices correctores, en función de la antigüedad y estado de conservación, debe expresar cual es la corrección efectuada, pues no es lo mismo disminuir un valor en un 10% por cada 30 años de antigüedad, que disminuirlo en un 1% por cada 30 años, y sin embargo, en ambos casos, se ha tenido en cuenta la antigüedad,

aplicando unos índices correctores, en función de ella. Lo mismo puede decirse del estado de conservación y de los sistemas de construcción, todo lo cual quedaría subsanado si los Peritos de la Administración, comprobando en cada caso los inmuebles que valoran, y procediendo a su descripción física, facilitarán a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones. Mientras esto no se haga, y esta Sala no conozca las circunstancias de hecho que concurren en el inmueble valorado, la valoración ha de rechazarse" (FD Quinto).

Y finalmente, en la más reciente Sentencia de 12 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2699) (rec. cas. núm. 5967/2009), concluimos que existía falta de motivación de la comprobación de valores y del dictamen pericial correspondiente, señalando que:

"En lo que se refiere al cuerpo de la valoración, han de confirmarse las conclusiones alcanzadas por el Tribunal a quo, pues "bajo el epígrafe "Cálculo del valor comprobado", el Perito aborda en primer lugar el "Método general. Valor de comparación o de mercado", estableciéndose única y exclusivamente que "para la determinación de este valor se valoran independientemente las zonas del inmueble destinadas a oficinas de las destinadas a aparcamientos, estimándose un valor de 630.000 ptas/m² en las oficinas y de 3.500.00 Ptas./Ud. en las plazas de aparcamiento", pero ello sin esbozar explicación alguna respecto de los concretos factores, comprendidos o no en el mencionado Sistema de ayuda al Contribuyente, que conduzca a la determinación de tales cantidades" (FD Sexto), siendo como es necesario detallar la forma en que se han obtenido tales valores.

En relación con este valor de comparación o de mercado se adjuntan unas tablas de "aplicación de coeficientes correctores de carácter objetivo", diferenciando los correspondientes a los locales de oficina y a las plazas de garaje. Pero, nuevamente, se desconocen las fuentes de las que se extraen tales tablas y que justifican la aplicación de dichos coeficientes.

Y en cuanto al valor de capitalización, debe convenirse con la Sala de instancia que tampoco "se razona suficientemente en el informe el método de valoración utilizado con explicación de la fórmula o criterios aplicados, y, por lo tanto, cómo y porqué ha llegado el Perito a pronunciarse sobre un determinado valor, con explicación y fundamentación, además, tanto de los valores de mercado como de la[s] rentas que pueda utilizar para la aplicación de tales métodos y fórmulas" (FD Sexto).

Finalmente, se incluyen en el informe un par de fotografías del inmueble objeto de valoración, extraídas de Internet, lo cual pone en cuestión la circunstancia de que la valoración singularizada se haya efectuado previa

visita al inmueble por el técnico competente.

Es evidente, por tanto, que la comprobación de valores practicada por la Administración autonómica carece de la pretendida motivación, lo que, como señalamos en la Sentencia de 2 de febrero de 1996 (RJ 1996, 2656) (rec. cas. núm. 9389/1991), la convierte "en un acto arbitrario, que produce la indefensión del contribuyente, que nada puede alegar ni argumentar por cuanto se halla ante un completo vacío de razones y criterios que puedan ser discutidos de contrario" (FD Octavo)" (FD Tercero).

SEXTO.-

De lo anterior se colige que la doctrina contenida en la Sentencia impugnada, en la parte que ha sido sometida a contraste, resulta contraria a la mantenida por esta Sala, por lo que debe ser casada, y, de conformidad con lo prevenido en el art. 98.2 de la LJCA (RCL 1998, 1741), procede resolver el debate planteado con pronunciamiento ajustados a derecho, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por dicha Sentencia recurrida" (FD Segundo).

Tampoco ha sido combatida en casación la procedencia de entrar a dilucidar sobre el fondo el asunto, una vez estimado el anterior motivo de impugnación, pues como dice la Sentencia impugnada "tras plantear la nulidad de la resolución impugnada entra en el fondo de la cuestión en su día suscitada ante el referido TEAR" (FD Tercero).

Debemos partir, por tanto, de que el Dictamen de la Dirección General de Tributos del Servicio de Valoraciones del Gobierno de Aragón (folios 62 a 64 del expediente administrativo) tiene en consideración, entre otras, las circunstancias de "estado de conservación" y "calidad de los materiales y acabados", diciendo respecto a esto último que son "buenos". Así tal dictamen señala que:

" El valor de la construcción se determina teniendo en cuenta el valor de reposición de la construcción, la ejecución material más gastos, el tiempo transcurrido desde su ejecución, y su estado de conservación, así como las superficies según uso.

Considerando la tipología de la edificación (mixta, residencial-comercial en edificación en línea), su uso (viviendas y local), clase de estructura, cerramientos, instalaciones de que dispone y calidad de los materiales y acabados (buenos), y la edad y estado de conservación de la edificación (2000; normal según el tiempo transcurrido)" (folio 62).

Debemos poner de manifiesto que el dictamen no contiene referencia alguna que indique haberse realizado visita alguna al edificio, y que el Abogado del Estado no niega en su escrito de contestación a la demanda, que la misma no se hubiera producido.

En atención a la jurisprudencia de esta Sala anteriormente expuesta, con estimación en este punto de la demanda presentada en la instancia, hay que concluir que, no

habiéndose realizado visita al inmueble sobre el que se realiza la valoración y teniéndose en cuenta para la misma, como no puede ser de otro modo, circunstancias para cuya consideración y evaluación (estado de conservación o calidad de los materiales), resulta imprescindible tal visita, el dictamen aparece defectuosamente motivado, pues se evidencian insostenibles las consideraciones que al respecto se han tenido en cuenta para la emisión del dictamen, sustrayendo así, del conocimiento del interesado las razones, justificación y datos que llevaron al valor administrativamente otorgado.

Lo anterior, conlleva necesariamente la estimación del presente recurso de casación para la unificación de la doctrina y del contencioso-administrativo planteado.

No obstante lo anterior, conviene precisar que el referido dictamen no explicita ni el origen, ni la justificación de la corrección de los datos del "mercado inmobiliario local" que le lleva a realizar la valoración contenida en el mismo a través de la aplicación de los valores unitarios que se mencionan. Tampoco aparece en el expediente administrativo obrante en autos, justificación del origen de los datos o estudio de mercado alguno.

Por ello, aplicando la jurisprudencia antedicha, ha de entenderse que la comprobación de valores y su resultado también se encuentra inmotivada, al no haberse comunicado de modo suficiente al interesado los criterios tenidos en cuenta en la emisión del dictamen, por lo que, también en este punto, debe estimarse el recurso contencioso-administrativo.

En contra de lo que mantiene el Abogado del Estado y la Sentencia impugnada, debe rechazarse que tal defecto de motivación del dictamen, y por consiguiente de la liquidación practicada, pueda quedar subsanado por el hecho de que la recurrente no haya solicitado ni durante la tramitación en vía administrativa, ni durante el proceso judicial tramitado, su aportación o puesta de manifiesto, pues, como ya hemos señalado en el fundamento de derecho anterior, no resulta procedente "obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda", ya que ello "colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación comprobadora de la base, realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar

suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores, pues en esta materia -como también tenemos declarado- la carga de la prueba del artículo 114 de la LGT (RCL 2003, 2945) , rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional" [Sentencia de 3 de diciembre de 1999 (RJ 1999, 9271) (rec. cas. núm. 517/1995), FD Cuarto; en el mismo sentido, entre otras, Sentencias de 24 de marzo de 2003 (RJ 2003, 3585) (rec. cas. núm. 4213/1998), FD Segundo; y de 9 de mayo de 2003 (RJ 2003, 5265) (rec. cas. núm. 6083/1998), FD Segundo] [...]" .

SÉPTIMO

.- CONSIDERACIONES AÑADIDAS QUE REFUERZAN, A JUICIO DE LA SALA, LA NECESIDAD DE MANTENER LA JURISPRUDENCIA HISTÓRICA SOBRE LA EXIGENCIA DE VISITA DE COMPROBACIÓN POR PARTE DEL PERITO DE LA ADMINISTRACIÓN.

1) La doctrina de esta Sala sobre el dictamen de peritos como modalidad de la comprobación de valores (art. 57.1.e) LGT (RCL 2003, 2945)), expresada en muy numerosas sentencias, considera como regla general la visita o comprobación personal y directa del inmueble y, por ende, sólo de manera excepcional y justificada admite que ese necesario trámite pueda ser dispensado, caso por caso. Esa exigencia es razonable y proporcionada cuando se trata de que un experto emita su opinión fundada y técnica sobre el valor real de un bien y, por ende, constituya una garantía para el contribuyente de que se evalúa el bien en sí mismo.

2) Frente a lo declarado en nuestra jurisprudencia constante y repetida, la Sala de Aragón, sin mencionarla ni razonar en contrario, opone que ese dictamen concreto que analiza está motivado. No obstante tal conclusión, que no podemos compartir, la razón esencial por la que la sentencia estima el recurso de la Administración discurre, fundamentalmente, sobre la base de la refutación de la doctrina del TEAC que exige la constancia fehaciente de datos y documentos acreditativos del tertium comparationis , esto es, de los valores de venta de otros inmuebles y de la igualdad o identidad de situaciones entre unos y otros.

3) La razón de ser del dictamen de peritos de la Administración es la de proporcionar al órgano decisor elementos de conocimiento o juicio de carácter científico o técnico que aquél no tiene por qué poseer como tal órgano y que necesita para resolver el procedimiento de que se trate. Importada la institución del proceso judicial y trasladada, como tantas otras, al seno de los procedimientos administrativos, por ende los

tributarios, sin embargo la separan del dictamen judicial varios elementos decisivos. Con el rasgo común de la profesionalidad o solvencia técnica, los demás elementos de garantía quedan deslavazados en la valoración pericial en su génesis: ni se trata de un tercero independiente, sino de un funcionario al servicio de la Administración que debe resolver; ni su dictamen es sometido a la misma contradicción que en el proceso judicial, pues no cabe interrogar al perito ni participar de forma alguna en la formación de las conclusiones del perito antes de que la decisión final del procedimiento se adopte.

4) Ello nos proporciona una pauta segura, basada en la naturaleza de las cosas, en este caso de las instituciones jurídicas, esto es, en el valor y significado, así como en la necesidad, de una prueba especializada o técnica: no es útil ni necesaria cuando el perito no aporta un criterio fundado en su experiencia o destreza excluidas al órgano decisor, sino que se limita a aplicar tablas, comparaciones o datos generales que podría establecer para cada caso cualquier otro funcionario, aunque careciera de la solvencia técnica exigible al perito.

5) Tal es el sentido y finalidad del dictamen pericial y, dentro de ella, la necesaria -y detallada- comprobación del objeto que se debe valorar. No se trata, sólo, de considerar que sin la visita personal del perito no cabe dar por supuestas las afirmaciones que requieren una observación o constatación directa, como el estado de conservación del inmueble, la existencia de reformas, la calidad de los materiales, etc. No en vano, el [artículo 160.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio \(RCL 2007, 1658\)](#), por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria -RGAT-, dispone: "2. En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito".

6) Esa exigencia de reconocimiento personal del bien que se valora, autoimpuesta reglamentariamente por la Administración, aun prescindiendo de la estimación de los bienes singulares, que no son el caso, constituye una regla general imperativa e inexcusable, cuya excepción ad casum, por tanto, ha de ser rigurosamente justificada. Traído al caso este apotegma, todos los datos precisos -las circunstancias relevantes- para la valoración de los inmuebles no pueden obtenerse aquí, en modo alguno, en fuentes documentales contrastadas.

7) En conclusión, para examinar unas tablas o verificar el valor de venta de inmuebles que se dicen similares en su valor a aquellos de cuya estimación económica se trata, no

se precisa ser perito técnico, pues bastaría que cualquier otro funcionario sin la titulación debida comprobase que los valores en venta son semejantes, lo que hace totalmente superflua la presencia de un experto técnico.

8) Expresado de otro modo, tales reglas específicas, incluso la aprobación, como consta, de valores de referencia -en este caso, conforme a la resolución de 23 de diciembre de 1999, de la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón ["DGA"] (BOA de 21 de enero de 2000)-, no han sido creadas para mayor confort personal de los técnicos de la Administración ni para comodidad de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos, ni para que por aquellos se adivinen ciertas características de los inmuebles que sólo se pueden conocer mediante una comprobación de visu.

9) A ello debe añadirse que el avalúo efectuado por la Sra. Inmaculada, arquitecta técnica, que consta en el expediente administrativo, es el tercer dictamen que se emite en el mismo procedimiento, tras otros dos anteriores erróneos o inmotivados, según reconoce la propia Administración. Solo esta circunstancia, en sí misma considerada, desactiva todo el valor del dictamen y de la liquidación que en él se inspira, acertadamente anulada por el TEAR de Aragón, máxime si se tiene en cuenta que las autoliquidaciones gozan de presunción de certeza ([art. 108.4 LGT](#)), de suerte que no es admisible que el dictamen de peritos se repita hasta tres veces, por si en alguna de ellas se acierta.

10) Finalmente, como ya hemos anticipado, los herederos efectuaron la autoliquidación del impuesto que les correspondía, ateniéndose para establecer la cuantía precisa de su obligación a los valores de referencia aprobados por la propia Administración en 1999. Se trata de un hecho comprobado, incluido en el auto de admisión y no controvertido por el órgano de liquidación ni por la DGA en sus escritos procesales. Así, la comprobación no sólo debe abarcar el acogimiento a tales valores aprobados por la Administración, sino que ésta no ha desmentido su falta de veracidad o de aplicabilidad al caso.

Es cierto que esta circunstancia, pese a que resulta esencial, no ha sido estrictamente debatida en la casación, lo que no obsta a la consideración de que, si el contribuyente se somete a los valores presuntivos aprobados con carácter general por la Administración, dando lugar a una cantidad determinada, no es posible efectuar una ulterior comprobación, por virtud de la cual se experimenta una muy notable elevación del valor real sobre el que va a efectuar su liquidación la Administración, sin infringir por su base misma los principios de buena fe; de sujeción a los actos propios -venire contra factum proprium non valet- ; de confianza legítima y, como síntesis y coronación de todos ellos, el principio de buena administración, de aplicación constante por esta Sala.

Todo ello salvo que el perito, en su función de tal, hubiera motivado su dictamen en el error padecido por los contribuyentes al someterse a tales reglas generales o, en su caso, el error de las propias tablas o estimaciones globales, lo que se ha abstenido de formular.

OCTAVO

.- DOCTRINA JURISPRUDENCIAL PROCEDENTE QUE INTERPRETA EL ARTÍCULO 57.1.E) DE LA LGT Y EL ARTÍCULO 160.3 DEL REAL DECRETO 1065/2007 (RCL 2007, 1658).

Atendidas las anteriores consideraciones, debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto.

NOVENO

.- APLICACIÓN AL ASUNTO DE LA MENCIONADA DOCTRINA.

Ello nos lleva a declarar que ha lugar al recurso de casación, dado el desacierto de la sentencia impugnada, en la medida en que sitúa el canon de suficiente motivación del informe pericial y, con ello, de la liquidación que lo refleja, en un criterio de credibilidad personal de la conclusión pericial que ha prescindido, por completo, de la exigencia de nuestra reiterada jurisprudencia.

La casación de la sentencia de instancia provoca la reviviscencia de la resolución del TRAR de Aragón que anuló, con acierto, la liquidación tributaria basada en el tercer dictamen pericial emitido en el procedimiento.

DÉCIMO

.- PRONUNCIAMIENTO SOBRE COSTAS.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741), al no apreciarse mala fe o temeridad

en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos fijados en el fundamento jurídico sexto.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Laura Ascensión Sánchez Tenías, en nombre y representación de DOÑA Dolores, DOÑA Eloisa, DOÑA Emilia y DON Cesar contra la sentencia nº 378/2019, de 28 de mayo (JT 2019, 724), de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso nº 110/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso nº 110/2018 registrado en la Sala de instancia, promovido por la Administración autonómica recurrente, por ser conforme a Derecho la resolución del TEAR de Aragón enjuiciada en el mencionado proceso, en tanto anuló, con acierto, las liquidaciones allí impugnadas.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

TRANSMISIÓN DE OFICINA DE FARMACIA: INSCRIPCIÓN DE DICHA OPERACIÓN EN EL REGISTRO DE BIENES MUEBLES.

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2021.

La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley del ITP y AJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación.

En particular, la cesión o transmisión de la oficina de farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª (Sección de otros bienes muebles registrables); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma.

APLICABILIDAD DEL ARTÍCULO 108.2.A) LMV: INTERPRETACIÓN DEL REQUISITO DE LA TOMA DE CONTROL.

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021.

La interpretación conjunta de los apartados 1 y 2.a) del artículo 108 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, en la redacción aplicable *ratione temporis*, no permite considerar exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las adquisiciones por una persona física de participaciones a una sociedad que controlaba atendiendo a que la persona física siempre tuvo el control de la sociedad de la que adquirió las participaciones sociales, primero indirectamente y después directamente, puesto que se entiende que la exención no alcanza a tales operaciones por comprender sólo a las personas jurídicas.

ADQUISICIÓN DE UN PORCENTAJE DE PARTICIPACIONES SOCIALES DE UNA SOCIEDAD CUYO ACTIVO ESTÁ CONSTITUIDO SOLO POR BIENES INMUEBLES DE FORMA QUE SE PASA A OSTENTAR EL CONTROL.

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2021.

Consecuencia de una operación documentada en escritura de octubre de 2012, el contribuyente obtiene el control de la sociedad, de manera que la base imponible del tributo está constituida por el porcentaje del capital que se adquiere, con independencia de las participaciones que ostentara con anterioridad el comprador o de las que efectivamente adquiera en la operación gravada.

La Sala declara ajustada a Derecho la decisión del TEAR recurrida en la instancia pues la base imponible de la adquisición

efectuado por el 9 de octubre de 2012 debe situarse en la parte proporcional del valor de los inmuebles que corresponde al porcentaje del capital social que se alcanzó con la citada adquisición, esto es, con el 100%, sin descontarse de dicho porcentaje el que ya poseía con anterioridad.

APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO EN LA TRANSMISIÓN DE UN INMUEBLE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 17 de diciembre de 2020.

La controversia a resolver no es otra que determinar si para cuando se adquiere el 50% de un inmueble, el valor a tener en cuenta, para determinar si se aplica el tipo reducido del 3,5% o el tipo ordinario del 8%, es el del total del inmueble, que en el actual caso es de 161.879,82 euros, o por el contrario es el del valor de lo que adquirió la parte que, por ser la mitad, es decir 80.939,91 euros, no superaría los 130.000 que es el límite para la aplicación del tipo reducido.

Para la Sala, la solución que se alcanza no es otra que la desestimatoria del recurso interpuesto por el contribuyente y ello porque, una vez que en el art 24 del Decreto Legislativo 1/2009 de Andalucía, se establece que "En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se aplicará el tipo de gravamen reducido del 3,5% en la transmisión de inmuebles cuyo valor real no supere 130.000 euros, cuando se destinen a vivienda habitual del adquirente y este sea menor de 35 años, o 180.000 euros, cuando se destinen a vivienda habitual del adquirente y este tenga la consideración legal de persona con discapacidad", y teniendo en cuenta que no es dable confundir lo que es el valor de la base imponible por la que deba tributar el adquirente, con el valor del inmueble, que es al que se refiere el precepto, entre otras cosas por ser un bien indivisible.

El tipo reducido se aplica a la adquisición de vivienda habitual cuyo valor real no sea superior a 130.000 euros, sin que la Ley haga distinción alguna en orden a que exista unidad o pluralidad de compradores a efectos de computar las cuotas de adquisición; y es que ciertamente, donde la ley no distingue no cabe hacer distinción alguna. Además, el valor comprobado de la adquisición superó el límite legal de 130.000 euros, y por ello los recurrentes no pueden beneficiarse del tipo reducido del 0,30% que pretenden al liquidar el IAJD.

REDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE NEGOCIO DE VENTA DE LOTERÍAS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29 de diciembre de 2020.

Los hechos han sido los siguientes. Un padre era titular de un negocio de venta de loterías desde marzo de 1992; y que al tiempo de su jubilación, decide donar a sus hijos su negocio, beneficiándose de la reducción contemplada en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987. Por otra parte, se publica la Ley 26/2009, de Presupuestos Generales del Estado para 2010, bajo cuya disposición adicional 34ª, se convierten las relaciones entre los titulares de punto de venta y las Delegaciones de Loterías y Apuestas del Estado en un contrato de naturaleza privada e impone la realización de un nuevo documento de vinculación entre las partes. Este contrato entre el padre y la entidad pública empresarial se firma el 4 de febrero de 2011. Posteriormente, el padre suscribe la donación del negocio a sus dos hijos, el 15 de marzo de 2011. Los hijos realizan los trámites para la transmisión del negocio, entre ellos, la transmisión del contrato privado firmado previamente con LAE, si bien esta última comunica que los puntos de ventas de su red comercial solo pueden ser titular de personas físicas o jurídicas a título individual. Por ello, para instrumentar la donación del padre sus hijos, estos se constituyen en una sociedad limitada, a la que transmiten sus derechos y para que sea la nueva titular del negocio y contrato de prestación de servicios con loterías y apuestas del Estado.

Para la Sala, a tenor de estos datos, no es posible aceptar la aplicación al presente supuesto de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que regula la transmisión de participaciones en favor del cónyuge, descendientes o adoptados. Como afirma la demandada en su escrito de contestación a la demanda, en este caso, la cesión, que tuvo lugar mediante la donación, se produjo, al menos, aparentemente el día 15 de marzo de 2011, que es la fecha del contrato privado de donación. No es empero sino hasta el día 6 de febrero de 2014 que este documento se presenta ante una autoridad pública, mediante la liquidación del Impuesto de Donaciones, con posterioridad por lo

tanto a la fecha en que se comunicó el inicio de actuaciones de comprobación tributaria el día 26 de diciembre de 2013; y, a la fecha en que el contrato de servicios de venta de lotería fue transmitido a la entidad Loterías SJ, el día 12 de junio de 2012.

DERECHO REAL DE PRENDA SOBRE CRÉDITOS FUTUROS SIN DESPLAZAMIENTO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 25 de enero de 2021.

Mediante escritura se formalizó la concesión de un préstamo con garantía hipotecaria por una Caja Rural y dos entidades más, a favor de otra sociedad. Se hizo constar que el préstamo está concedido por una pluralidad de entidades acreedoras, siendo la participación de la Caja Rural de un 33,33%. Además de los pactos principales, se incorporaba una cláusula adicional titulada "Cesión en Garantía de Derechos de Crédito".

El TEARA dictó la resolución que se recurre que analiza el contenido de la de cesión en garantía de derechos de crédito y la califica como derecho real de prenda sobre créditos futuros sin desplazamiento de la posesión previsto en el art. 54 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de la Posesión de 1954, en la redacción dada por la 41/2007, de 7 de diciembre, razonando que la previsión del art. 25 del Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a cuyo tenor la prenda constituida en garantía de un préstamo, siempre que la constitución de aquella se haga simultáneamente con la concesión del préstamo, tributará únicamente por el concepto de préstamo, opera únicamente en transmisiones patrimoniales onerosas, dada la incardinación tanto del precepto citado como del art. 15 de la ley del impuesto, por lo que la tributación unitaria se refiere solo al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. Y se añade que la prenda se constituyó simultáneamente con el préstamo hipotecario, por lo que solo tributaría el préstamo por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas -aunque no habría sujeción a dicho impuesto por tratarse de una operación sujeta al IVA al realizarse entre sujetos pasivos del IVA-. Pero ello no impediría que el otorgamiento del derecho de prenda en escritura pública pudiera estar sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados, si reúne los requisitos establecidos en los artículos 27 a 31 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

Para la Sala, lo acordado por las partes fue la concesión de un préstamo para cuyo reintegro se convinieron, en el mismo acto, dos garantías, una hipotecaria y otra prendaria: una cesión de derechos de crédito calificada por la propia Inspección como un derecho real de prenda de créditos sin desplazamiento para cuya constitución se exige una forma pública -escritura o póliza- que se debe inscribir en el Registro de Bienes Muebles, siendo este un requisito de eficacia y no de constitución. Nos hallamos en un supuesto de unidad del hecho imponible en torno al préstamo, en el que el sujeto pasivo es el prestatario. En definitiva, si para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en el préstamo de cualquier naturaleza el sujeto pasivo es el prestatario (artículo 8 d) del Texto Refundido y 34 d) del Reglamento), y el hecho de que el préstamo esté garantizado por hipoteca (y en nuestro caso, también por prenda sin desplazamiento) no altera esta regla, conforme al propio artículo 15 del Texto Refundido, pues existe un solo hecho imponible, la consecuencia lógica, conforme a la jurisprudencia inveterada de la Sala, ha de ser que en la modalidad impositiva de actos jurídicos documentados el sujeto pasivo sea el mismo prestatario.

APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO EN LA CONSTITUCIÓN DE PRÉSTAMOS Y CRÉDITOS HIPOTECARIOS PARA LA ADQUISICIÓN DE VIVIENDAS POR MENORES DE 36 AÑOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 15 de diciembre de 2020.

Frente a lo que se alega por la parte actora en su demanda, no se vulneran con las resoluciones del TEAR impugnadas, referido a la aplicación del tipo reducido del 0,01 por 100 en las primeras copias de escrituras que documenten la constitución de préstamos y créditos hipotecarios para la adquisición de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual cuando todos los adquirentes tengan menos de 36 años a la fecha de devengo del impuesto, en la redacción aquí aplicable. Toda vez que la vivienda litigiosa, no fue habitada de manera efectiva por la recurrente en un plazo de doce meses desde la fecha de su adquisición, pues fue adquirida el 25 de noviembre de 2016 y empezó a vivir en ella el 26 de enero de 2018 como admite en las alegaciones presentadas en vía administrativa y en la propia demanda.

Por ello, al no haber cumplido la demandante los requisitos previstos por la normativa del tributo para la aplicación de los

beneficios fiscales de que se trata, los citados tipos reducidos, éstos no son procedentes, por lo que han de mantenerse los contemplados en las liquidaciones tributarias a las que se refieren las resoluciones del TEAR impugnadas.

No impiden la anterior conclusión las obras llevadas a cabo por la demandante en la vivienda litigiosa, que se describen en su escrito de alegaciones frente a la propuesta de resolución, pues las facturas de obras que se aportaron por la recurrente (hay otras de adquisición de muebles) se refieren a obras de albañilería, pintura, cambio de ventanas, instalación de radiadores toalleros...), que han de considerarse como de "mejora" de la vivienda, por lo que no permiten disfrutar de los beneficios fiscales de que se trata.

IMPUESTOS SUCESIONES Y DONACIONES

ERROR DE SALTO EN LA APLICACIÓN DE LA ESCALA DE GRAVAMEN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 17 de diciembre de 2020.

La cuestión que se plantea no es otra que determinar para cuando se supera el mínimo exento, debe de aplicarse el llamado error de salto sobre la base imponible o liquidable, de manera que superándose dicho mínimo exento de 175.000 euros, en 6.104,38 euros, la cuota a satisfacer que sería de 24.234,38 euros, debe minorarse en 18.130,31 euro, lo que supone que quede cuantificada 6.104,38 euros, como mantienen las partes recurridas, siguiendo el parecer del TEARA, o si por el contrario no procede dicha reducción, como mantiene la parte recurrente.

Como enseña la doctrina, el defecto técnico conocido como "error de salto" encuentra su mejor acomodo en el marco de las figuras impositivas progresivas en las que en determinados supuestos un módico incremento de la base impositiva puede dar lugar al ascenso al tramo inmediatamente superior de la escala del impuesto con la consiguiente aplicación de una tarifa o tipo marginal mayor, produciéndose el efecto frente al que el legislador reacciona, conforme al cual se genera un aumento de la cuota superior al experimentado por la base, y que es como decíamos un defecto sistémico asociado a las figuras progresivas.

En el concreto ámbito del impuesto de sucesiones existe una previsión específica en el artículo 22 de la Ley del Impuesto que corrige los saltos que se verifican en la aplicación de los coeficientes por patrimonio preexistente, de configuración igualmente progresiva, al disponer que cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso.

Para el Tribunal, el sujeto pasivo no tiene derecho a la reducción, dado que la base imponible, teniendo en cuenta el valor íntegro de los bienes, supera 175.000 euros, siendo la liquidable (real) de la liquidación practicada igual a 94.471,43 euros, cuota íntegra resultante de 11.950,64 euros. Por tanto, a un incremento de la base liquidable en 94.471,43 euros motiva un incremento de la cuota íntegra en 11.950,64 euros, por lo que, contrariamente a lo dicho en la resolución recurrida, no se produce un incremento en la cuota tributaria superior al que opera en la base liquidable real, que no la base imponible que es el parámetro que utiliza el TEARA.

DONACIÓN O PRÉSTAMO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 15 de diciembre de 2020.

La cuestión aquí litigiosa es la de si determinadas cantidades, en concreto 5.157.570,58, euros, fueron donadas o prestadas por el causante a su hija, supuesto este segundo que conllevaría que los mismos tuvieran que formar parte del caudal hereditario como deuda reconocida.

En el caso que aquí se decide la parte recurrente considera que las cantidades fueron donadas y apunta en este sentido a la consideración de la verdadera prueba de los actos llevados a cabo, tal y como señala el art. 13 de la Ley General Tributaria. Por su parte la Administración sostiene que se trataba de cantidades prestadas.

Para la Sala, de lo actuado en autos y como reconoce la parte recurrente, las cantidades se percibieron en actos sucesivos, a saber, cuatro transmisiones en 2005, por importe de 378.506 euros, 12 en 2006 por importe de 734.200 euros, 17 en 2007, 3.513.664,58 euros, 24.000 euros en 2008 y 8 transmisiones en 2009 por un importe total de 507.200 euros. Es importante destacar, que en las declaraciones por el impuesto sobre el patrimonio realizadas por el causante y su esposa en los años 2005, 2006 y 2007, declaró préstamos a su hija por cuantía de 4.359.804,23 euros.

También es necesario destacar como aspecto a juicio de esta Sala importante, que el 1 de julio de 2008 ambos cónyuges firmaron con su hija un reconocimiento de deuda por importe de. 4.219.778,47 euros. Consideramos que de la documentación anteriormente señalada se deriva el carácter oneroso de las transmisiones realizadas a su hija por los cónyuges. No puede considerarse donación una transmisión de efectivo documentada como deuda de la receptora con respecto a los transmitentes, documento éste que junto con las declaraciones del impuesto de patrimonio que conforme establece el art. 108.4 de la Ley General Tributaria se presumen ciertas. Por tanto la Sala se inclina definitivamente a considerar conforme a derecho el acto administrativo impugnado considerando que debe reputarse integrante del caudal hereditario las cantidades así consideradas en el acto administrativo impugnado.

TRANSMISIONES DE EMPRESA FAMILIAR: FUNCIONES DE DIRECCIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 18 de diciembre de 2020.

En el presente supuesto, tan solo existe discrepancia sobre el cumplimiento de dos requisitos; el relativo a que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, tal y como señala el artículo 4.8 de la LIP, y en segundo lugar, el referente a que si el actor ejerciese funciones de dirección, hubiese dejado de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas desde el momento de la transmisión, artículo 20.6 de la LISD.

En cuanto a las funciones de dirección el actor no aporta prueba alguna que permita corroborar su tesis, ya que refiere que hay que tener en cuenta las funciones efectivas realizadas, y no el vínculo laboral o mercantil, pero no acredita cuales son las funciones efectivamente realizadas, constanding exclusivamente la mención que obra en las facturas, que refiere labores de asesoramiento legal, pero no aportando contrato alguno u otra prueba que determinen que realmente las retribuciones percibidas por el actor como actividad profesional, eran remuneraciones por las funciones de dirección.

Lo mismo sucede en relación con el incumplimiento de segundo requisito, referido a que si el donante viniese ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión, pues si se asumiese la tesis del actor de que los servicios retribuidos en las facturas no son por actividad profesional sino por el desempeño de funciones de dirección, es evidente que se incumpliría el mismo.

DEUDAS DEDUCIBLES: PÓLIZA DE ASUNCIÓN DE RESPONSABILIDAD Y AFIANZAMIENTO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 14 de diciembre de 2020.

La cuestión en torno a la que pivota el presente recurso estriba en determinar si procede detracer en concepto de deuda de la masa hereditaria la suma reclamada por una entidad bancaria en ejecución de la póliza de asunción de responsabilidad y afianzamiento de operaciones mercantiles suscrito solidariamente por la causante y otras personas a fin de avalar solidariamente las deudas contraídas en sus operaciones comerciales por una mercantil.

Para el Tribunal, a la vista del expediente administrativo, así como de las pruebas aportadas no queda acreditada la tesis que sostiene el demandante pues si bien no cabe negar que la causante afianzó solidariamente al suscribir la póliza de la entidad bancaria a la mercantil, no consta que a la fecha de su fallecimiento se hubiera reclamado a la fiadora, en ejecución de la póliza, a través de su tutor dada la situación de incapacidad declarada en el año 2011 que tenía la causante. Al mismo tiempo, en el supuesto (que no consta) de que la entidad financiera en ejecución de la póliza hubiera reclamado la suma afianzada surgiría un derecho de crédito de la causante frente a la mercantil por el total de la cantidad satisfecha por cuenta de ésta mercantil y en la relación interna que mantiene con los demás fiadores por lo abonado en nombre de estos.

Sostiene el demandante que la causante ingresó la suma de 330.750 € en una cuenta de la mercantil tenía en la entidad

bancaria. Examinando el extracto de la cuenta bancaria se observa un traspaso a nombre del tutor el día 21 de mayo de 2012 por dicho importe. De ello no cabe colegir que fuera la causante la que hiciera el ingreso no sólo por la situación de incapacidad en la que se hallaba desde el año 2011 sino que tampoco su tutor aquí recurrente, único que podría hacer el ingreso previa autorización judicial, acreditó la disposición de la mencionada suma y ello sin que en ningún caso se acredite que el citado ingreso respondía a la ejecución por parte de la entidad bancaria de la póliza de afianzamiento.

Por tanto, si la causante respondió en vida como avalista por la cantidad de 330.750 € procede puntualizar que la avalista es obligada solidaria con derecho a repetir contra la entidad avalada así como contra los demás avalistas en caso de que se ejecute la aval surgiendo así un derecho de crédito que como tal debe de figurar en la masa hereditaria y no como una deuda.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

VALORACIÓN DE BIENES INMUEBLES: VISITA AL INMUEBLE OBJETO DE VALORACIÓN.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021.

La Sala ratifica, mantiene y refuerza su doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto.

SEGUNDA RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIÓN Y DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS, AUNQUE LA PRIMERA SOLICITUD HAYA SIDO DESESTIMADA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021.

La cuestión que ha de decidirse consiste en si hay una liquidación firme que sólo podría ser impugnada instando alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la LGT, en el decir del artículo 221.3 LGT y, en caso negativo, si cabe instar, dentro del plazo de prescripción del derecho fijado en el artículo 66.3 LGT, una segunda vez, la solicitud de devolución, por razones diferentes o con fundamento en hechos o circunstancias que no pudieron ser tenidos en cuenta a la hora de efectuar la petición primera.

Para la Sala, le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT. A tal efecto, la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los artículos 101 y concordantes de la misma LGT, cuanto tal sedicente liquidación no se ha

dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

Además, no cabe reputar liquidación, a los efectos del artículo 221.3 LGT, a la parte agregada o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho (arts. 32, 34 y concordantes LGT), que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada, pues el efecto de tal declaración es cuando menos, superfluo e ineficaz, esto es, no añade un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud -como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio-, que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación.

Para la Sala cabe considerar que una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, como lo es en este caso el dictado de diversas sentencias que consideraron que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía no susceptible de ser gravada.

VALIDEZ DE LA FECHA DE UN ESCRITO REMITIDO A TRAVÉS DE UNA OFICINA DE CORREOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 9 de diciembre de 2020.

El contribuyente remite escrito solicitud de suspensión de ejecución que aparece firmado en Zaragoza el 17 de enero de 2014 y lleva estampado en el extremo superior derecho de su anverso un sello de la "Oficina de Correos de Donostia / San Sebastián O.P." en el que consta la fecha 17 de enero de 2014. El sobre que contenía dicho escrito iba dirigido a "Hacienda, Paseo de la Independencia, 50071 Zaragoza", y fue remitido por correo certificado, llevando adherida dicho sobre una pegatina del Servicio de Correos con el código de envío, resultando ilegible la fecha del envío estampada en el sobre por estar parcialmente tapada.

El 27 de mayo de 2014 el Servicio de Asistencia, Liquidación y Recaudación Tributaria dictó acuerdo de archivo de la solicitud de suspensión de ejecución por considerar que la petición no cumplía los requisitos establecidos legalmente para su tramitación.

Para la Sala, el documento que reciben del interesado tiene estampado un sello de la Oficina de Correos de San Sebastián con fecha 17/01/2014. Que solicitado en requerimiento al interesado el original del documento presentado, consta en diligencia que éste entrega "Copia original del documento presentado en la Oficina de Correos de San Sebastián con sello del día 17/01/2014. Dicha copia coincide fielmente con el original, el cual exhibe y retira en el acto". Y que no existe posibilidad de duplicidad en cuanto al escrito que contenía la solicitud de los interesados, esto es, tanto la Administración como el interesado tienen en su poder una solicitud en la que consta el mismo sello de la oficina de correos de San Sebastián con fecha 17 de enero de 2014. No constando la invalidez del sello, se considera correcta la conclusión que sienta el TEAC al considerar como fecha de entrega la ya expresada del 17 de enero de 2014 frente a la del resguardo de la oficina de correos en el que no figuran ni los datos del remitente, ni su firma, sin poner por ello en duda que la remisión del envío se tramitara efectivamente el 1 de abril de 2014.

La Sala, destaca que uno de los principios básicos de la actuación administrativa es el del antiformalismo, que se traduce en la imposición de unos requisitos mínimos para las actuaciones de los interesados, así como la admisión generalizada de la subsanación de defectos o errores cometidos. Estas exigencias antiformalistas obligan a no considerar eficaz un acto exclusivamente cuando las formas son esenciales para alcanzar el fin. En el caso de referencia se admite la presentación de solicitudes de marcas en las oficinas de correos, de ahí que lo relevante, según la jurisprudencia, sea la fecha que aparece como remitida la carta si se acredita que en la misma se contenía el documento al que se pretende otorgar la fecha de presentación de aquella, lo que por el principio del antiformalismo citado es válido para los recursos e igualmente para las solicitudes.

CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO, PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 15 de diciembre de 2020.

El motivo de litispendencia versa en que el interesado aduce la caducidad del procedimiento, prescripción del derecho a liquidar y falta de motivación de las valoraciones. La Administración Tributaria desestima todas las alegaciones en el entendimiento de que las actuaciones realizadas responden a la ejecución del acuerdo del TEAR de 2013 que ya resolvió, rechazándolas, todas las cuestiones planteadas.

Para el Tribunal tienen razón los codemandados cuando advierten que la oficina de gestión únicamente tenía que haber ejecutado el acuerdo del TEAR, modificando la base imponible por razón de minorar el valor de los bienes inmuebles situados en Galicia al declarado por la contribuyente. No obstante, el procedimiento seguido no fue ese sino un procedimiento de comprobación limitada y de valores aunque, en realidad, ninguna actuación se realizó a tal fin. Fruto del procedimiento seguido se le concedió reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de liquidación que se interpuso haciendo valer la caducidad del procedimiento empleado. Y, ciertamente, este superó el plazo de seis meses por lo que entendemos que si se mantiene la validez del procedimiento seguido (aunque no fue el adecuado) habrá que apreciar la caducidad del mismo y anular la liquidación. Ello, no obstante, no determina la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria pues todas las actuaciones seguidas en vía judicial contra el acuerdo del TEAR de 25/9/2013 la interrumpieron.

COMPROBACIÓN DE VALOR: MOTIVACIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 16 de diciembre de 2020.

La Administración podía llevar a cabo la comprobación limitada del valor del bien transmitido. La Administración optó, para realizarla por la aplicación del precio o valor declarado correspondientes a otra transmisión del mismo bien, que aparece recogido en la letra h del artículo 57 LGT, medio de comprobación que exige tener en cuenta las circunstancias de estas y que se hubiera realizado dentro del plazo que reglamentariamente se establezca, disponiendo el artículo 158 del Real Decreto 1065/2007 que, "a los efectos de lo dispuesto en este artículo 57.1 h de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el valor de los bienes transmitidos determinante de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración Tributaria atendiendo al precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo del impuesto en el que surta efecto, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor.

En el caso que nos ocupa se acudió al previsto en la letra h del citado artículo, el relativo, el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo del impuesto y, ciertamente se ha justificado que no había transcurrido aquel plazo del año entre una y otra, mas no se contiene una justificación adicional acerca de si se habían mantenido o no las circunstancias carácter físico, jurídico y económico que determinaron que se fijara aquel valor en la participación hereditaria, de ahí que no pueda entenderse motivada la valoración, con la consecuencia de no estimar conforme la liquidación fijada fruto del procedimiento comprobación limitada.

COMPROBACIÓN DE VALOR.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 3 de diciembre de 2020.

La comprobación de valores se ha efectuado mediante el dictamen del perito de la Administración de 24 de mayo de 2019 que consta en el expediente, medio previsto en el art. 57.1.e) LGT. En ese dictamen se especifican los datos de los estudios de mercado tenidos en cuenta en la fecha del devengo del impuesto (12 de diciembre de 2017) así como las demás características que concurren en el inmueble litigioso (suelo y construcción) con suficiente detalle y concreción para considerar individualizada y suficientemente motivada la valoración que se contiene en dicho dictamen como se indica

acertadamente en la Resolución del TEAR impugnada.

En este sentido ha de destacarse que para valorar el inmueble litigioso el perito efectuó la visita al mismo, según consta en el expediente remitido, habiendo comprobado que la construcción se encuentra paralizada en el porcentaje de obra ejecutada del 32,154%, razón por la que aplica el coeficiente $K=0,32$. No es, pues, cierto que el porcentaje de obra ejecutada derive solamente de lo señalado en una escritura pública de septiembre de 2012, pues también resulta de la comprobación del perito que emite el citado dictamen en la visita efectuada, según consta en el apartado "Observaciones" de ese dictamen.

Debe también destacarse que en dicho dictamen se explican asimismo los diferentes coeficientes que se han tenido en cuenta para las valoraciones (suelo y construcción) que se efectúan del inmueble de que se trata. Y esas valoraciones, que han de considerarse suficientemente motivadas, no han sido desvirtuadas por la parte recurrente, que no propuso la práctica de ninguna prueba en el proceso, pues solicitó expresamente que el recurso se fallara sin necesidad de recibimiento a prueba.

Únicamente se aportó la certificación del Secretario del Ayuntamiento acreditativa de que en febrero de 2018 se otorgó licencia urbanística para la construcción de 46 viviendas en dos bloques, en la que también consta que la anterior licencia concedida a una S.L. estaba caducada. Pero esa certificación no sirve para anular la resolución impugnada, pues ni siquiera se refiere a la fecha del hecho imponible. Tampoco sirve para acreditar que la valoración efectuada por la Administración sea improcedente por el deterioro de lo construido por actos vandálicos, efectos de la intemperie..., a los que se alude en la demanda.

TEMAS FISCALES.....	30
TRIBUNAL SUPREMO Y PLUSVALIA A PARTIR DE LA STC 59/2017	30
TRIBUNAL SUPREMO	35
DETERMINACIÓN DEL VALOR DEL SUELO: SENTENCIA DE 4 DE FEBRERO DE 2021.	35
SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....	39
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	39
PROPORCIÓN DEL VALOR CATASTRAL DEL TERRENO CON RESPECTO AL DEL TOTAL DEL BIEN INMUEBLE	39
VALORES DE ADQUISICIÓN Y TRANSMISIÓN QUE CONSTAN EN ESCRITURA PÚBLICA.....	39
VALOR DE LA PRUEBA DEL INCREMENTO.	40
AUSENCIA DE ACREDITACIÓN DE MINUSVALÍA.....	41

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL SUPREMO Y PLUSVALIA A PARTIR DE LA STC 59/2017

JAVIER LATORRE BELTRÁN. Magistrado.

1.- INTRODUCCIÓN

La sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional constituyó un hito fundamental a la hora de configurar el alcance de la regulación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Hasta la crisis del año 2008, nadie se había planteado que era posible vender a pérdidas un inmueble o una finca. A partir de dicho momento, muchos propietarios de terrenos se vieron obligados a vender asumiendo grandes o pequeñas pérdidas en sus inversiones. En esos casos, las diferentes Administraciones Públicas seguían liquidando o exigiendo la liquidación del IIVTNU. Esta circunstancia llevó a examinar con más detalle y profundidad los artículos 104 y 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL). A pesar de la enorme litigiosidad que se ha generado a partir de la sentencia 59/2017, lo cierto es que el artículo 104 ya contemplaba que si no existía incremento de valor no se realizaba el hecho imponible del IIVTNU. Probablemente, una interpretación lógica y gramatical de este artículo, hubiese hecho innecesario pronunciarse sobre el alcance del artículo 107 del TRLHL, teniendo en cuenta que si no se realiza el hecho imponible no es posible proceder a su cuantificación. Dicho de otro modo, si no concurre el supuesto de hecho del artículo 104 no es posible aplicar el 107.

A pesar de ello, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) y la total del artículo 110.4 del TRLHL, generando, a partir de dicho momento, una interminable cascada de recursos judiciales que han llevado al Tribunal Supremo a perfilar y fijar doctrina acerca de diversas situaciones que derivan de la exigencia del IIVTNU. Sería todo mucho más

fácil si el legislador legislase y diese respuesta a muchas de las cuestiones que son objeto de reclamación en esta materia por parte de los ciudadanos.

Ha llegado el momento de realizar una enumeración de los distintos pronunciamientos que ha emitido el Tribunal Supremo al resolver los diferentes recursos de casación que se han ido planteando frente a resoluciones dictadas por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo españoles. El ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa cuenta con una enorme ventaja para fijar doctrina legal en materia de tributos locales, a partir de la configuración del vigente recurso de casación. Antes, cada Juzgado de lo Contencioso-administrativo se pronunciaba sobre supuestos de hecho idénticos, dándose la contrariedad de que una misma situación era resuelta de forma diferente en Alicante, Zaragoza, Granada, Murcia... Téngase en cuenta que frente a las sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo cuya cuantía no excedía de 30.000 €, no cabía recurso alguno. Incluso, dentro de un mismo partido judicial se podía dar la contrariedad de que dos órganos jurisdiccionales resolviesen de forma diferente un mismo supuesto o situación. Este panorama ha cambiado sustancialmente tras la reforma del recurso de casación, permitiendo que todas estas sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo en materia tributaria puedan ser recurridas en casación ante el Tribunal Supremo.

Por eso, pretendo en este artículo hacer un repaso de los diferentes pronunciamientos que ha emitido el Tribunal Supremo al abordar el análisis del IIVTNU. También haré referencia a cuestiones que aún no han sido resueltas y que en adelante deberían ser abordadas por el Alto Tribunal. Es cierto que cada uno de los pronunciamientos que van a ser enumerados en este artículo podrían dar

lugar a artículos o monografías, si bien, no está de más conocer el contenido de los diferentes pronunciamientos del Tribunal Supremo y las sentencias en que han sido dictados para que el profesional del derecho, jurista o estudioso del derecho, pueda acudir, con celeridad e inmediatez, a dicho material.

2.- PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO EN MATERIA DE PLUSVALÍA.

2.1.- LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 107.1 Y 107.2 DEL TRLHL, ¿ES TOTAL O PARCIAL?

El Tribunal Supremo, en su sentencia 1163/2018, de 9 de julio, en el fundamento de derecho quinto, dice lo siguiente:

“Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

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

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, “no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”, o, dicho de otro modo, porque “impide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017, FJ 5)”. Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL [...].”

La declaración de inconstitucionalidad de dichos preceptos es parcial. De este modo, una vez interpuesto recurso contencioso-administrativo, el Juzgado tiene que examinar si existe o no incremento de valor, de modo

que, si no existe incremento de valor alguno, despliega su eficacia la declaración parcial de inconstitucionalidad contenida en la sentencia 59/2017.

2.2.- ¿SOBRE QUIÉN RECAE LA CARGA DE PROBAR LA INEXISTENCIA DE PLUSVALÍA? ¿QUÉ MEDIOS DE PRUEBA RESULTAN IDÓNEOS?

El cálculo de la plusvalía requiere comparar dos momentos, el de adquisición de un bien y el de transmisión. La principal cuestión que se plantea en la práctica es la de si las escrituras públicas de compra y de venta son medios idóneos para acreditar que no existe incremento de valor.

El fundamento de derecho tercero de la sentencia 341/2020, de 9 de marzo (recurso 6555/2018) del Tribunal Supremo, delimita el siguiente contenido interpretativo:

“Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la sentencia de 9 de julio último y en la sentencia de 17 de julio de 2018 (casación núm. 5664/2017).

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en “... determinar si, como defiende el juzgador de instancia, la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales , aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo , cierra el paso a cualquier presunción de existencia de incremento de valor de los terrenos, de modo que corresponde a la Administración tributaria probar su existencia cuando el sujeto pasivo declare que no se ha producido”, hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo y lo que, en materia de prueba, incorpora a la cuestión nuestra sentencia posterior de 17 de julio de 2018 (recurso de casación núm. 5664/2017), referida, cabalmente, a las reglas de distribución de la carga de la prueba.

Esto es, resulta conveniente reiterar que (i) corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, (ii) que es válido a tal efecto cualquier medio de prueba de los admisibles en derecho, (iii) que no cabe atribuir al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de las escrituras de adquisición y enajenación, (iv) que no es exigible una prueba pericial para acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo y (v) que una vez aportados aquellos documentos (escrituras) se

TRIBUTOS MUNICIPALES

traslada a la Administración la carga de probar que los datos que figuran en las mismas no son correctos”.

2.3.-¿ES POSIBLE APLICAR UN MÉTODO DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU DISTINTO DEL CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 107 DE LA LHL?

El artículo 107 del TRLHL, señala que “la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años”. El JCA nº 1 de Cuenca, dictó una sentencia de fecha 21 de septiembre de 2010, en la que entendía que podía calcularse la base imponible de este impuesto aplicando otra fórmula, la de descuento.

El Tribunal Supremo se opone a la aplicación de la bautizada como “fórmula de Cuenca”. Así, el fundamento de derecho segundo de la sentencia 648/2020 (recurso 1324/18) del Tribunal Supremo, se pronuncia en los siguientes términos:

“Como ha quedado reflejado en los antecedentes, en el presente recurso no se discute la realización del hecho imponible. La sentencia impugnada admite -y ninguna de las partes discute- que ha habido un incremento del valor de los terrenos transmitidos. El debate queda reducido exclusivamente al método de cálculo para la determinación de la base imponible, por considerar la parte recurrida en este proceso que es inferior a la que defiende el Ayuntamiento de Toledo, y, por tanto, resulta una cuota a ingresar inferior. Y ello con fundamento en el sistema recogido en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cuenca, dictada en el recurso núm. 37/2010, de 21 de septiembre de 2010, confirmada por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, dictada en el recurso núm. 393/2010, de 17 de abril de 2012.

Sin embargo, resulta evidente que la pretensión de la representación de doña Piedad de sustituir el cálculo establecido legalmente por la fórmula de descuento que plantea resulta contraria a nuestra jurisprudencia y, por consiguiente, procede casar la sentencia de instancia y desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por dicha parte, en la medida en que esa fórmula de descuento -que se apoya en el dictamen pericial que aportó- introduce unas operaciones o factores que resultan ajenos a la fórmula legal sin que, además, la prueba practicada evidencie la inadecuación del método cálculo legalmente establecido con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE”.

2.4.- ¿ES POSIBLE ACTUALIZAR EL VALOR DE ADQUISICIÓN DEL TERRENO CONFORME AL IPC?

En la práctica, el sujeto pasivo del IIVTNU trata de incrementar el valor de adquisición de un terreno para que no se realice el hecho imponible de este impuesto, especialmente en aquellos supuestos en los que la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión es escasa. Una de las opciones que se maneja es actualizar el valor de adquisición con arreglo al IPC ¿Es posible?

No, no es posible. Así lo declara el Tribunal Supremo en su sentencia 1470/2020, de 10 de noviembre (recurso 1308/219). En esta sentencia, a su vez, el Alto Tribunal se remite a lo dicho en su sentencia 313/2019, de 12 de marzo, que dice lo siguiente:

“En consecuencia, es obligado atender, a los efectos de desvirtuar la existencia de tal incremento de valor, a la comparación, exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión. Ciertamente podrán hacerse uso de los medios de prueba que pongan de manifiesto que no ha existido tal incremento de valor, pero para ello ha de atenderse a la diferencia entre el precio de adquisición, referido al inicio del periodo de generación del incremento de valor, y al momento final que viene dado por el del devengo, esto es, el de la transmisión o en su caso de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Puesto que lo que está en cuestión es la riqueza potencial entre dos momentos temporales (adquisición y transmisión), y no la valoración contable actualizada del bien de naturaleza urbana integrado en el balance de la entidad recurrente, carece de transcendencia la argumentación en la que tanto insiste la representación de la actora, invocando su propia contabilidad y, por ende, las normas del Código de Comercio (art. 38), así como las normas de contabilidad que invoca (la Norma de Registro y Valoración 10ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; la Norma de Registro y Valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias)”.

2.5.- LOS GASTOS DE URBANIZACIÓN SOPORTADOS CON POSTERIORIDAD A LA ADQUISICIÓN DE UN TERRENO CUYA POSTERIOR ENAJENACIÓN DETERMINA EL HECHO IMPONIBLE, ¿DEBEN CONSIDERARSE JUNTO CON EL ORIGINARIO VALOR DE ADQUISICIÓN?

No, los gastos de urbanización posteriores a la

adquisición no deben incrementar dicho valor. El Tribunal Supremo, en su sentencia 1496/2020, de 11 de noviembre (recurso 6865/2018), dispone lo siguiente:

“Precisamente por esta razón no existe afectación del principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 de la CE , ya que la capacidad de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas se manifiesta en el incremento de valor puesto de manifiesto en el momento del devengo del impuesto, quedando salvaguardada la posibilidad del contribuyente de acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, que no se ha producido dicho incremento y, por tanto, no existe la situación de capacidad económica, pero ello, claro está, con referencia a los momentos temporales que determinan el periodo de generación del incremento de valor sometido a tributación. Los gastos de urbanización que se pretende por el recurrente adicionar al coste de la adquisición, han sido realizados con posterioridad a la misma, y, aunque respondan al cumplimiento de un deber por razón de la aplicación de la legislación urbanística, no integran el valor de adquisición, por el simple hecho de que se producen en un momento posterior al que determina el inicio del periodo de cálculo del incremento de valor. Antes bien, como destaca la sentencia recurrida, estos gastos podrán determinar un mayor valor del bien puesto de manifiesto en el momento de la enajenación. Y, en efecto, en el sistema de determinación de la base imponible del art. 107 del TRLHL, el valor catastral que determina el cálculo de la base imponible es el fijado en el momento de la enajenación, que incorporará, por tanto, las distintas inversiones y mejoras producidas sobre el suelo enajenado desde el momento de adquisición”.

2.6.- MANUEL NO INTERPUSO EL RECURSO POTESTATIVO DE REPOSICIÓN REGULADO EN EL ARTÍCULO 14.2 DEL TRLHL. AL DARSE CUENTA DE QUE PAGÓ UNA LIQUIDACIÓN EN CONCEPTO DE PLUSVALÍA SIN QUE SE HUBIESE REALIZADO EL HECHO IMPONIBLE, PROCEDÍO A IMPUGNARLA. ¿PUEDE INADMITIRSE EL RECURSO JUDICIAL POR NO HABER INTERPUESTO MANUEL EL PRECEPTIVO RECURSO DEL ARTÍCULO 14.2 DEL TRLHL?

El recurso o la revisión de la liquidación no puede ser inadmitida cuando lo que se cuestiona es la constitucionalidad de los preceptos legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos. El Tribunal Supremo, en la sentencia 815/2018, de 21 de mayo (recurso 113/2017), ha resuelto lo siguiente:

“Los artículos 108 LBRL, 14.2 LRHL y 25.1 LJCA , en relación con los artículos 24.1 y 106.1 CE , deben ser interpretados en el sentido de que:

Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos

de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo”.

2.7.- ¿A QUÉ CAUCE PROCEDIMENTAL DEBE AJUSTARSE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS CUANDO SE RECURRE UNA LIQUIDACIÓN FIRME GIRADA EN CONCEPTO DE IIVTNU?

En el resumen de la sentencia 454/2020, de 3 de febrero (recurso 1068/2019) del Tribunal Supremo, se dice lo siguiente:

“La Sala reitera la respuesta conferida al recurso de casación RCA/1665/2019 en la sentencia de la misma fecha, en el sentido siguiente: a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces del Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria; b) Tal declaración de inconstitucionalidad no determina que las liquidaciones giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho del artículo 217.1, letras a), e), f) y g), de la Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios: (i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, ya que el principio de capacidad económica no es un derecho fundamental de esa naturaleza; (ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido; (iii) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos para esa adquisición y (iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda, referida a disposiciones generales y no a actos administrativos. El recurso de casación, por consiguiente, se estima”.

Estos procedimientos son los que enumera el artículo 216 de la Ley 58/2003, General Tributaria (revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos).

2.8.- MANUEL VENDIÓ UNA FINCA OBTENIENDO UNA GANANCIA DE 2000 EUROS. LA ADMINISTRACIÓN LIQUIDÓ EL IIVTNU, ASCENDIENDO EL IMPORTE DE LA CUOTA IMPOSITIVA A 4000 EUROS. ¿EL IMPUESTO TIENE

ALCANCE CONFISCATORIO?

Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en su sentencia 126/2019. El Tribunal Supremo ha aplicado la doctrina sentada por el Alto Tribunal en materia de garantías constitucionales en su sentencia 1732/2020, de 14 de diciembre (recurso 981/2018). En estos casos en los que la cuota del impuesto absorbe la totalidad de la ganancia, se entiende que se está contraviniendo, entre otros, el principio de no confiscatoriedad consagrado en el artículo 31 de la CE. A partir de este momento, son enormes las dudas que suscitan estos pronunciamientos, en la medida que no se determina a partir de qué porcentaje de absorción de la ganancia obtenida se podría entender que el impuesto es confiscatorio. En cierta medida, el Tribunal Constitucional se aparta de posicionamientos mantenidos con anterioridad a esta sentencia, dado que los principios tributarios deben aplicarse dentro del sistema tributario en su conjunto y no atendiendo a un tributo en particular.

3.- ASUNTOS QUE REQUIEREN UN PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO.

Si en el apartado anterior he hecho referencia a los diferentes pronunciamientos que ha ido emitiendo el Tribunal Supremo a partir de la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional, existen, en la práctica, un gran número de situaciones que no han sido analizadas y que deben ser examinadas por el Tribunal Supremo. Las diferentes situaciones que se van planteando tienen que ser examinadas por el Tribunal Supremo, para evitar la dispersión de pronunciamientos por parte de los diferentes Juzgados de lo Contencioso-administrativo españoles. Un ciudadano debe tener la seguridad de que en Alicante y en Badajoz, por ejemplo, se van a aplicar los mismos criterios interpretativos si existe un pronunciamiento expreso del Tribunal Supremo.

Uno de los asuntos que no ha sido examinado aún por el Tribunal Supremo, es el diferente régimen de impugnación de liquidaciones y autoliquidaciones. Así, las autoliquidaciones pueden ser revisadas en el plazo de cuatro años, en los términos que postula el artículo 120 de la Ley 58/2003, a diferencia de las liquidaciones, que se ajustan al férreo y estricto régimen del artículo 119 del mismo texto normativo. No tiene sentido que en función del sistema de gestión del IIVTNU escogido por un Ayuntamiento, se pueda optar o no a la rectificación y devolución de un ingreso realizado indebidamente. El Tribunal Constitucional, al dictar su sentencia 59/2017 pasó por alto esta cuestión. En la práctica, las autoliquidaciones en las que no ha existido incremento de valor son objeto de revisión, mientras que las liquidaciones en las que no ha existido incremento de valor tienen vedada la posibilidad de la revisión.

Otra cuestión sobre la que también tendrá que dar respuesta el Tribunal Supremo es qué hacer con todas esas plusvalías liquidadas de forma asistida o autoliquidadas tras la declaración de inconstitucionalidad del artículo 110.4 del TRLHL. Este artículo, cierra la puerta a la posibilidad de gestionar el impuesto en régimen de autoliquidación. Sin embargo, en muchísimas de las Ordenanzas fiscales reguladoras del IIVTNU de los diferentes municipios españoles, sólo se contempla la autoliquidación como el sistema de gestión de este impuesto. En este caso, se estaría utilizando un procedimiento indebido o inadecuado para gestionar el impuesto de plusvalía municipal. No se trata de una cuestión baladí, dado el diferente régimen de revisión que contempla el sistema tributario español según se trate de una liquidación o de una autoliquidación. Tal vez, el legislador debería plantearse armonizar el contenido de los artículos 119 y 120 de la Ley 58/2003.

Por último, también tendrán que ser resueltas otras cuestiones menores, como las relativas a adicionar al valor de adquisición de los terrenos una serie de gastos, como son los relativos a impuestos, notaría, registro, gestoría...

4.- UNA LLAMADA DE ATENCIÓN AL LEGISLADOR.

El Tribunal Constitucional en su sentencia 59/2017, ya advirtió de la necesidad de que el legislador emprendiese una modificación, no necesariamente de mucho calado, de la regulación del IIVTNU. La pasividad absoluta del legislador está abocando a los diferentes Juzgados y Tribunales, cada uno dentro de su ámbito de actuación (jurisdicción ordinaria o constitucional), a dar respuesta a la amplísima casuística que ofrece la práctica. Un pronunciamiento del legislador sería suficiente para dar carpetazo a un gran número de reclamaciones administrativas y judiciales que se están sustanciando en la actualidad.

La nueva normativa debería pronunciarse sobre los medios de prueba necesarios para acreditar que se ha realizado el hecho imponible, la posibilidad de modificar los valores originarios de adquisición mediante la adición de conceptos varios (IPC, gastos de urbanización, gastos de notaría...), la posibilidad de impugnar liquidaciones del mismo modo que se hace con las autoliquidaciones, la determinación del procedimiento válido para obtener la devolución de un ingreso indebido (posibilidad de generalizar el procedimiento de revocación del artículo 219 de la LGT)...

En definitiva, el legislador está obligando a los órganos jurisdiccionales a realizar una labor de funambulismo ante su más que evidente y clamorosa pasividad, desentendiéndose de su labor legislativa encaminada a proporcionar seguridad a los ciudadanos.

TRIBUNAL SUPREMO

DETERMINACIÓN DEL VALOR DEL SUELO: SENTENCIA DE 4 DE FEBRERO DE 2021.

La proporción existente entre el valor del suelo y el valor catastral del bien se considera como método apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no exclusivo, ni excluyente de otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el interesado y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.

OBJETO DEL PRESENTE RECURSO DE CASACIÓN.

El objeto de esta sentencia consiste, como se ha dicho, en determinar si la pronunciada por el juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Madrid el 14 de mayo de 2019 es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso comenzar recordando los hechos del litigio:

1. Las liquidaciones que fueron giradas al contribuyente por el ayuntamiento de Villalbilla (Madrid) traen causa de la transmisión en el año 2017 de una serie de viviendas (un total de treinta y siete) que integraba una misma promoción construida en una determinada parcela que había sido adquirida en el año 2008.

2. No existe discrepancia sobre el precio de compra del suelo por estar establecido en la escritura de adquisición del solar de 30 de diciembre de 2008 (4.933.932,366 euros). Al ser la superficie adquirida de 14.024 metros, la sentencia tiene en cuenta un valor de adquisición del suelo de 351,826 euros/m².

3. Respecto al valor del terreno en el momento de la enajenación de las treinta y siete viviendas construidas en la promoción, las escrituras de transmisión no diferencian entre valor del suelo y valor de la construcción, fijando el precio de venta total.

4. Como, en principio, no son comparables las magnitudes de compra y venta (la adquisición se refería solo al terreno y la transmisión se proyectaba sobre el total del bien inmueble, esto es, suelo más construcción), para determinar si existía o no incremento gravable (y, por

tanto, el hecho imponible del impuesto que nos ocupa) era esencial establecer el método a través del cual podía hallarse el valor del suelo a la fecha del devengo del tributo (esto es, en el momento de la transmisión).

Y resultaba también esencial -como veremos- cómo podía probarse ese valor en la medida -insistimos- que no estaba expresamente fijado en las escrituras de transmisión.

5. El contribuyente obtiene el precio de venta del terreno mediante la aplicación al precio de venta fijado en las escrituras de la proporción real existente entre el coste de compra del suelo y el coste total de la promoción, asignando al suelo un porcentaje del 19,92 por 100, extremo que extrae del siguiente material probatorio, que aporta al proceso: (I) treinta y siete informes generales de inventario y treinta y siete anexos en los que constata esa proporción; (II) un dictamen pericial y un escrito del director de la sociedad de valoración VALTECSA que constatan ese porcentaje y que, a tenor del mismo, "no ha existido plusvalía" al compararlo con el precio del solar; (III) la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la promotora y las cuentas anuales en las que se consignan esos valores.

6. La Corporación Local, por su parte, calcula el precio de venta del suelo aplicando al precio de venta total fijado en la escritura la proporción existente entre el valor catastral del suelo y el valor catastral total, lo que arroja un porcentaje del 32,28 por 100, supuesto en el que -comparando el precio resultante con el del solar- existiría incremento de valor y, por tanto, hecho imponible del impuesto.

SEGUNDO.

LA SENTENCIA RECURRIDA Y LAS POSICIONES DE LAS PARTES.

1. La juez a quo acoge el criterio del demandante y, a tenor de la prueba practicada a su instancia, sostiene literalmente lo siguiente:

"La proporción que representa el valor del suelo en el valor catastral total en el momento de la transmisión de los inmuebles no es un dato real, sino un criterio objetivo que está basado en una presunción, como recuerda la actora, por lo que no sirve a efectos de obtener datos reales que determinen la existencia de una plusvalía o minusvalía reales y efectivas, a efectos de acreditar la existencia de capacidad contributiva susceptible de integrar el hecho imponible del impuesto".

Tal conclusión la obtiene la sentencia, fundamentalmente, valorando el acervo probatorio del que dispone (aportado por la parte demandante en la instancia y consistente en los Anexos citados, las declaraciones tributarias, las Cuentas Anuales y el informe pericial de un sociedad de valoración) pues -a tenor del mismo- considera enervado el "criterio objetivo" sostenido por el ayuntamiento.

2. La entidad local recurrente entiende que la afirmación que contiene la sentencia excede de una ponderación normal de la prueba, e implica rechazar de plano el dato obtenido mediante el método propuesto por ella, esto es, mediante el cálculo del porcentaje que representa el valor del suelo en el valor catastral total en el momento de la transmisión.

La recurrente es consciente de que las cuestiones referidas a la apreciación de los hechos son ajenas a la casación, por lo cual no interesa que la Sala efectúe una nueva valoración de la prueba sino que siente doctrina sobre si el parámetro utilizado por la Administración y controvertido puede tenerse en cuenta como medio de prueba o no. Tan es así, que se solicita expresamente que, en caso de que haya lugar al recurso de casación, se ordene la retroacción a fin de que el juzgador a quo valore el dato aportado por el Ayuntamiento de Villalbilla.

Para defender esa tesis, recuerda que el método (el porcentaje) es un medio muy utilizado en el derecho tributario, concretamente en el artículo 3.2 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades vigente, que establece el siguiente criterio para calcular el valor del suelo, a efectos del cálculo de las amortizaciones en el Impuesto sobre sociedades:

"Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción".

O el artículo 1.2 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, del anterior Reglamento del Impuesto de Sociedades, que establecía que:

"Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción".

O el artículo 44.2 del Real Decreto 2631/1982, de 14 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto de Sociedades establecía el siguiente criterio para calcular el valor del suelo cuando no se conozca:

"Cuando no se conozca el valor atribuible al suelo, se calculará atendiendo a la proporción en que éste se encuentre en relación con el valor total, tomando como base los valores catastrales".

Recalca también que la posibilidad de utilizar este criterio consta, igualmente, en la Proposición de Ley por la que se modifica el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, admitida a trámite por la Mesa de la Cámara del Congreso de los Diputados en fecha 6 de marzo de 2018, en cuyo artículo único (modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), se añade un apartado 5 en el artículo 104, con la siguiente redacción:

"Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarán los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos.

En el caso en que el valor del suelo no se encuentre desglosado, se calculará aplicando la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble".

Incide también la Corporación en la aplicación al caso de la doctrina sentada en nuestra sentencia de 12 de marzo de 2019 (gastos de urbanización), que habría sido infringida por el juzgado de instancia, pues lo que la resolución recurrida viene a afirmar, en el fondo, es que hay que tener en cuenta el "coste de la promoción", lo que ha sido negado por la jurisprudencia.

3. La parte recurrida niega la mayor: señala que la sentencia no rechaza de plano que pueda estarse al valor propuesto por el ayuntamiento, sino que - simplemente - tiene en cuenta el material probatorio del que dispone y concluye, valorándolo, que el porcentaje que afirma el demandante está debidamente acreditado en autos.

TERCERO.

CRITERIO INTERPRETATIVO DE ESTA SENTENCIA: LA DETERMINACIÓN DEL VALOR DEL TERRENO EN LA TRANSMISIÓN ES CUESTIÓN DE HECHO QUE HABRÁ DE ESTABLECERSE CONFORME A LAS NORMAS

QUE DISCIPLINAN LA CARGA DE LA PRUEBA Y QUE ESTABLECEN SU VALORACIÓN CONJUNTA CONFORME A LAS REGLAS DE LA SANA CRÍTICA.

1. El auto de admisión del presente recurso de casación se preguntaba qué ocurría en aquellos supuestos -como el que aquí concurre-, en los que el valor del terreno no está individualizado en el precio total de la transmisión del inmueble correspondiente, lo cual puede resultar imprescindible para comprobar si el terreno ha experimentado o no el incremento de valor que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En el supuesto que nos ocupa, la relevancia de tal individualización es patente pues las magnitudes que han de tenerse en cuenta para la determinación de si existe el incremento (los precios de adquisición y enajenación) no son comparables, ya que se compró un solar y se vendió un inmueble construido mediante una escritura pública que no separa o no individualiza qué parte de este inmueble se corresponde con el suelo y qué parte va referida a la construcción.

2. Ante tal circunstancia, nos interroga el auto de admisión sobre (I) si es válido -para realizar esa individualización- el método consistente en calcular la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble y (II) si, de ser válido, tal método debe prevalecer sobre otros medios de prueba admisibles en derecho.

3. Como tantas veces nos sucede con el modelo de recurso de casación con el que contamos desde julio de 2016 (digno de encomio de todo punto, desde luego), las preguntas que el auto de admisión formula han de adaptarse al caso de autos porque así lo exige el juicio de relevancia.

Es evidente que el "método" (consistente en calcular la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble transmitido en el momento de producirse el hecho imponible) puede -desde luego- ser apto para determinar el valor del suelo y, mediatamente, la existencia o no de incremento gravable.

Puede serlo no solo porque está presente -como tal- en las normas jurídicas de naturaleza tributaria citadas por el ayuntamiento recurrente en sus escritos de preparación e interposición (normas que siempre van referidas a aquellos supuestos en los que no sea posible determinar dicho valor), sino porque es un método objetivo que -aunque descansa, ciertamente, en una presunción- tiene en cuenta unos valores (los fijados por el Catastro Inmobiliario) que son utilizados por nuestro sistema fiscal en distintos supuestos y cuyo uso no puede, desde luego, calificarse sin más como arbitrario, atípico o extravagante,

sino que responde a una previsión normativa muy común en el ámbito impositivo de nuestras Corporaciones Locales, incluido en lo que hace al tributo que ahora nos ocupa.

Esa aptitud general, empero, no implica que tal método sea o deba ser la opción exclusiva o única para efectuar esa determinación.

No solo no aparece el sistema en la ley con esa característica de exclusividad (al contrario de lo que sucede con el valor catastral "general" como modo de determinar la base imponible, que sí está recogido en el texto refundido de la ley de haciendas locales), sino que acogerlo con aquella nota, incluso de prevalencia que se sugiere en la última pregunta del auto de admisión, resultaría completamente contrario a nuestra jurisprudencia y a la doctrina constitucional, pues imposibilitaría por completo al contribuyente probar el "verdadero" valor del suelo en el momento de la transmisión.

4. Debe, en este sentido, salirse al paso de las alegaciones efectuadas por el ayuntamiento recurrente respecto a las normas jurídicas que abonarían el uso de dicho método como (único) idóneo para determinar el valor del terreno cuando no consta su individualización.

Y es que esas normas jurídicas no dicen -ni pueden decir, so pena de contravenir la doctrina constitucional- que ese es el único método de cálculo posible.

Lo que dicen -y ello es lógico- es que habrá que acudir "a la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble" en los casos en los que "no se conozca el valor atribuible al suelo" (el subrayado es de esta sentencia). Es obvio que tal conocimiento puede obtenerse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, extremo -por cierto- que se sigue con claridad de nuestra doctrina jurisprudencial desde las primeras sentencias dictadas sobre la materia que nos ocupa.

En otras palabras, la única interpretación de aquellas normas respetuosa con nuestra jurisprudencia es la que sostiene que solo si no hay prueba apta del valor atribuible al suelo (esto es, si no se conoce ese valor), se impondrá el método que se discute en autos.

5. Dicho lo anterior, resulta entonces obligado resaltar otra obviedad: la relevancia en concreto de esa forma de determinar el porcentaje del valor del suelo (esto es, el empleo del "método" o del "sistema" en un supuesto específico) dependerá de las circunstancias del caso, pues no es lo mismo que el contribuyente guarde completo silencio al respecto que -como aquí ha sucedido- despliegue todo un esfuerzo argumentativo y probatorio para intentar demostrar que -pese a la falta de especificación en las escrituras de enajenación de las viviendas- el porcentaje del suelo en la transmisión

que efectuó fue uno determinado y no el que se sigue, objetivamente, de aquel método.

Esto es, efectivamente, lo que sucedió en autos: HERCECAM VIVIENDA JOVEN, SL aportó prueba documental y pericial que demostraba, a su juicio, que el porcentaje que representaba el suelo en la venta de las viviendas construidas, efectuada en 2017, era muy inferior al que se sigue del método defendido por el ayuntamiento. Y con el porcentaje propuesto, cotejando el valor del suelo con el del solar cuando fue adquirido, resultaba que había minusvalía.

6. En contra de lo que afirma el ayuntamiento recurrente, la juez a quo no rechaza, en la sentencia recurrida, que el método discutido (que atiende a los valores catastrales) sea apto. Lo que ocurre es que, valorando la prueba de la que dispone, considera enervado el porcentaje resultante de su aplicación por el que se sigue de los datos que aquellos medios de prueba suministran. Nada más.

El hecho de que se afirme en la sentencia que el método en cuestión constituye "un criterio objetivo basado en una presunción" no significa que se le niegue toda aptitud a los efectos de determinar el valor del suelo; solo constata una realidad (el método es "objetivo") que se completa cuando, a renglón seguido, se explican las razones por las que, en el caso, se considera que el porcentaje que se sigue de tal método ha sido enervado por la prueba practicada a instancias de la parte demandante, que se valora conjuntamente.

7. En definitiva, el problema es y ha sido -como sugiere el propio recurrente en casación- de pura valoración de la prueba, inaccesible a la casación cuando -como se ha dicho- no consta en absoluto que la sentencia recurrida haya negado cualquier virtualidad o aptitud en todo caso al sistema defendido por la Corporación Local.

8. Debe, pues, responderse a las cuestiones planteadas en el auto de admisión en el sentido siguiente: el método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble puede ser apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no puede otorgarse a dicho método el carácter de exclusivo o único ni, desde luego, imponerse a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el interesado para determinar el valor del suelo y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica.

CUARTO.

RESOLUCIÓN DE LAS PRETENSIONES DEDUCIDAS EN EL PROCESO Y COSTAS PROCESALES.

1. La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación, pues la juez de instancia ya ha efectuado

la valoración de todo el material probatorio del que disponía y ya ha tenido en cuenta el método en cuestión, cuya aptitud -insistimos- no ha rechazado, sino que ha considerado que su resultado ha sido enervado por la prueba practicada a instancias de la parte demandante.

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

FALLO

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

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

*Segundo . Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE VILLALBILLA contra la sentencia núm. 111/2019, de fecha 14 de mayo de 2019 , del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Madrid, dictada en el procedimiento ordinario núm. 124/2018, sobre liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

*Tercero . No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

PROPORCIÓN DEL VALOR CATASTRAL DEL TERRENO CON RESPECTO AL DEL TOTAL DEL BIEN INMUEBLE.

Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2021.

El contribuyente aportó prueba documental y pericial que demostraba, a su juicio, que el porcentaje que representaba el suelo en la venta de las viviendas construidas, efectuada en 2017, era muy inferior al que se sigue del método defendido por el Ayuntamiento. Y con el porcentaje propuesto, cotejando el valor del suelo con el del solar cuando fue adquirido, resultaba que había minusvalía.

En contra de lo que afirma el Ayuntamiento recurrente, la juez a quo no rechaza, en la sentencia recurrida, que el método discutido (que atiende a los valores catastrales) sea apto. Lo que ocurre es que, valorando la prueba de la que dispone, considera enervado el porcentaje resultante de su aplicación por el que se sigue de los datos que aquellos medios de prueba suministran. Nada más. El hecho de que se afirme en la sentencia que el método en cuestión constituye "un criterio objetivo basado en una presunción" no significa que se le niegue toda aptitud a los efectos de determinar el valor del suelo; solo constata una realidad (el método es "objetivo") que se completa cuando se explican las razones por las que, en el caso, se considera que el porcentaje que se sigue de tal método ha sido enervado por la prueba practicada a instancias de la parte demandante, que se valora conjuntamente.

En definitiva, el problema es y ha sido -como sugiere el propio Ayuntamiento recurrente en casación- de pura valoración de la prueba, inaccesible a la casación cuando no consta en absoluto que la sentencia recurrida haya negado cualquier virtualidad o aptitud en todo caso al sistema defendido por la Corporación Local.

El método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble puede ser apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no puede otorgarse a dicho método el carácter de exclusivo o único ni, desde luego, imponerse a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el interesado para determinar el valor del suelo y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica.

VALORES DE ADQUISICIÓN Y TRANSMISIÓN QUE CONSTAN EN ESCRITURA PÚBLICA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021.

En el marco de crisis económica resulta difícil asumir un incremento del valor del suelo que llega a multiplicarse por tres, habiéndose requerido un mayor esfuerzo probatorio por parte de la Administración tendentes a desvirtuar los valores que constaban en la escritura pública de transmisión, pues, como hemos expresado, en el marco de la citada realidad económica, debemos insistir en que el valor escriturario es un indicio suficiente que traslada a la Administración la prueba de la ausencia de minusvalía. No basta, pues, en tal situación, con la referencia a los valores catastrales, porque tal posible

incremento, en época de crisis, sencillamente, no se corresponden con la realidad. No resultaba, pues, posible exigir a la recurrente más pruebas dirigidas a acreditar los valores reales del mercado, cuando no se ha puesto de manifiesto, ni alegado, que el precio escriturado en la transmisión fuera erróneo o simulado.

En el de autos esto es, en el marco de una crisis económica que determinó la bajada del precio de los inmuebles, la presunción probatoria que se deduce de las escrituras públicas, requiere de una actividad probatoria de la Administración, que no puede limitarse a esgrimir los valores catastrales. Dicho de otra forma, que la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, propicia la posibilidad de acreditar, frente al sistema de valoración catastral, que no ha existido incremento patrimonial susceptible de imposición, y en tal caso resulta factible contrastar los valores de mercado expresados por el sujeto pasivo en la escritura de transmisión, con los valores catastrales, que no pueden superar los valores de mercado y responden a un concreto índice de proporcionalidad. Pero lo que no es aceptable, es que la Administración, partiendo de la consideración que el incremento del valor se refiere a los terrenos, y no a la totalidad del inmueble, le limite a la invocación de la evolución de los valores catastrales entre 2007 y 2014, es decir, más del triple en un periodo de aguda crisis económica que afectó especialmente al sector inmobiliario y sin justificación alguna, obteniendo así el porcentaje de repercusión del valor catastral del suelo en el valor catastral total del bien que luego aplica al valor en venta del inmueble escriturado, trasladando a ésta la falta de justificación de la valoración del suelo, aplicando un porcentaje que se obtiene desde un incremento del valor catastral del suelo injustificado y claramente desproporcionado con la evolución del mercado inmobiliario, lo que impide tomarlo en consideración como prueba en contrario frente a los datos concretos del mercado que resultan de manera congruente de los elementos probatorios aportados por el interesado.

La Sala estima producido el decremento patrimonial entre adquisición y transmisión del inmueble, tal y como se hace constar en la correspondiente escritura.

VALOR DE LA PRUEBA DEL INCREMENTO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2021.

La recurrente, tanto con su reclamación como después con su demanda, pues amén de las escrituras públicas en las que se refleja un precio de venta inferior al de compra, con el valor o efecto que a este dato atribuye la jurisprudencia si no hay indicios de simulación, aportó tercer informe en el que, siempre con referencia al terreno urbano objeto de valoración, afirma: (i) Que la base de valor utilizada en el primer informe de tasación (de fecha 10/03/2003) es el valor de mercado, según lo establecido en el art. 194 de la norma que cita y transcribe. Es también, añade, la que parece utilizar el segundo (de fecha 28/02/2013), aunque sin definirla de manera explícita. Y es asimismo la base de valor utilizada para la valoración a fecha de venta. (ii) Que el método residual estático -que describe con detalle y acierto; que califica como práctica razonable; y que no deja de relacionar con los que son de ver en la Orden ECO/805/2003- combina los tres enfoques de valoración en que, bien en uno o en todos, se basaron las tasaciones de 2003, 2013 y año de venta: enfoques de comparación, renta y coste -que igualmente define con acierto.- (iii) Que, en desarrollo de ese método, con detalle de sus factores y de los cálculos a efectuar, concluye sobre el primero de los informes afirmando que el valor del suelo en 2003 quedaría en 1.331.000 €. (iv) Que la metodología del segundo, dice, es muy similar, abordando sus tres diferencias y afirmando tras ello que el valor del suelo se basa en él en función del uso, la ubicación, la situación actual de mercado y la capacidad del activo de generar rentas, para concluir, tras las matizaciones que estudia, que el valor del suelo en 2013 quedaría en 660.000 €. Y (v) que, al abordar la valoración a fecha de venta, con detalle expresado en unas completas tablas y en los cálculos que hace, afirma que ha estimado el valor del suelo para 2014, tanto desde la perspectiva original como con valores acordes a la Orden ECO/805/2003, y concluye que obtiene un estimado de valor respecto de 2003 siempre inferior tanto para 2013 como para 2014; a lo que añade, por último y en relación con los valores catastrales, "que proceden de valoraciones masivas realizadas mediante métodos estadísticos, (y) puede observarse que no atienden a la situación de mercado del bien objeto de estudio, quedando totalmente desenfocados respecto de las valoraciones de mercado...".

Por tanto, para el Tribunal, la recurrente aportó medios de prueba que indiciariamente son más que suficientes para no tener por cierto el incremento del valor del suelo objeto del litigio entre las fechas de compra y posterior venta, y para trasladar a la Administración, por tanto, la carga de desvirtuar lo que de ellos se desprende, lo que no ha hecho.

AUSENCIA DE ACREDITACIÓN DE MINUSVALÍA

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de enero de 2021.

Para el Tribunal existe una ausencia de acreditación del decremento o minusvalía en este caso. A esa conclusión conducen los siguientes elementos de juicio: De entrada, las alegaciones de la parte actora en su inicial demanda, que, de un lado, no se refieren en particular al valor del suelo, hablando más bien y de modo general de que la venta de los inmuebles construidos se produjo por debajo del valor del coste unitario de cada uno de ellos; y, de otro, repite tales alegaciones en la posterior, pese a conocer ya las enfrentadas de la Abogacía del Estado, que no combate en absoluto ni en la segunda demanda ni en el posterior escrito de conclusiones.

También, estas alegaciones, pues en ellas la Abogacía del Estado explica con detalle, sin dejar de referirse al informe pericial, y con argumentos lógicos, las razones por las que no entiende acreditada la minusvalía de los terrenos en este caso, destacando de esas alegaciones que solo el desglose correspondiente del valor del terreno y de la construcción y la oportuna valoración singularizada del primero en la fecha de adquisición y en la fecha de transmisión podría llevar a la acreditación de la inexistencia del incremento patrimonial gravado. El dictamen aportado no hace nada de esto por lo que no puede servir de base a los fines pretendidos.

Y el propio dictamen pericial aportado por la actora al expediente administrativo, pues cuando se refiere a los costes de la compra del suelo sólo expresa los datos, las cantidades, que han sido facilitados por quien encarga el dictamen al perito, es decir, por la mercantil actora, sin incorporar, a pesar de ser ello lo realmente relevante, los análisis, métodos y explicaciones técnicas que fueran demostrativos de que esas cantidades eran reflejo del valor real del suelo al tiempo en que se adquirió, ni otros análisis, métodos y explicaciones de esa naturaleza que demostrarán a su vez, desde la exigible comparación, un decremento de aquel valor del suelo al tiempo de la transmisión.

