

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



- GALICIA.....4
- PAÍS VASCO. GUIPUZCOA.....5
- NAVARRA.....6

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

• A vueltas con la necesaria comprobación personal y directa por el perito de la administración cuando se utilice el medio de comprobación del artículo 57.1e) de la Ley General Tributaria

**Ricardo Huesca Boadilla.**

Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo.....7

## TEMAS FISCALES

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....28

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....29

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....39

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....45

Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.....46

## TRIBUTOS MUNICIPALES

**TM**  
Tributos MUNICIPALES

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

<b>NOVEDADES AUTONÓMICAS.....</b>	<b>4</b>
<b>GALICIA .....</b>	<b>4</b>
Ley 9/2021, de 25 de febrero, de simplificación administrativa y de apoyo a la reactivación económica de Galicia. ....	4
<b>PAÍS VASCO: GUIPÚZCOA.....</b>	<b>5</b>
Decreto Foral-Norma 2/2021, de 23 de marzo, de medidas tributarias extraordinarias adicionales relacionadas con la COVID-19 y de apoyo a la reanudación y digitalización de la actividad económica. ....	5
<b>NAVARRA .....</b>	<b>6</b>
DECRETO-LEY FORAL 3/2021, de 31 de marzo, por el que se determina la imputación temporal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la regularización de las prestaciones percibidas por expedientes de regulación temporal de empleo y se modifica el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. ....	6

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

### GALICIA

#### LEY 9/2021, DE 25 DE FEBRERO, DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA Y DE APOYO A LA REACTIVACIÓN ECONÓMICA DE GALICIA.

Disposición final primera. Modificación del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio.

El texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, queda modificado como sigue:

Uno. Se añade un apartado nueve al artículo 16, con la siguiente redacción:

«Nueve. Beneficios fiscales en las transmisiones patrimoniales onerosas que afecten a la adquisición de inmuebles

1. Se establece una deducción en la cuota del 100 % en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, respecto de las adquisiciones onerosas de inmuebles que se encuentren en alguna de las parroquias que tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales a que se refiere el apartado siete de este artículo, y que se afecten como inmovilizado material a una actividad económica, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) El inmueble deberá ser afectado al desarrollo de una actividad económica en el plazo de un año desde su adquisición. Para determinar si existe actividad económica y si el inmueble está afecto a dicha actividad económica será de aplicación lo dispuesto en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, sin que sea de aplicación en ningún caso a la actividad de arrendamiento de inmuebles ni cuando la actividad principal a que se afecte el inmueble sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

b) La empresa deberá tener la consideración de empresa de reducida dimensión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

c) Durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de la adquisición deberá realizarse una ampliación del personal medio de la empresa de, al menos, una persona con respeto al personal medio de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantendrá durante un período adicional de otros veinticuatro meses. El incremento de personal requerido en esta letra deberá tener como centro de trabajo el inmueble adquirido objeto de esta deducción.

d) La adquisición deberá formalizarse en un documento público, en el cual se hará constar expresamente la finalidad de afectar el inmueble a la actividad económica. No podrá aplicarse esta deducción si esta declaración no consta en el documento público, ni tampoco en caso de que se hagan rectificaciones del documento con el fin de subsanar su omisión, salvo que se hagan dentro del período voluntario de autoliquidación del impuesto.

2. La deducción en la cuota será del 50 % respecto de las adquisiciones onerosas de inmuebles que se encuentren en las parroquias que no tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales a las que se refiere el apartado siete de este artículo, y que se afecten como inmovilizado material a una actividad económica, cuando concurren las circunstancias indicadas en el número anterior.

3. El incumplimiento de los requisitos y de las condiciones establecidas implica la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá ingresar la cantidad derivada del beneficio fiscal junto con los intereses de mora. A estos efectos, el sujeto pasivo deberá practicar la correspondiente autoliquidación y presentarla en el plazo de un mes, contado desde el

momento en que se incumplan los requisitos.»

Dos. Se añade un apartado diez al artículo 17, con la siguiente redacción:

«Diez. Beneficios fiscales en los documentos notariales en que se formalice la adquisición onerosa, agrupación, división, segregación, declaración de obra nueva y división horizontal de inmuebles

1. Se establece una deducción en la cuota del 100 % correspondiente al gravamen gradual sobre actos jurídicos documentados, documentos notariales, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, a los documentos notariales en que se formalice la adquisición onerosa, agrupación, división, segregación, declaración de obra nueva y división horizontal de inmuebles que se encuentren en alguna de las parroquias que tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales a que se refiere el apartado ocho de este artículo, y que se afecten como inmovilizado material a una actividad económica, cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado nueve.1 del artículo 16 de esta norma.

2. La deducción en la cuota será del 50 % cuando los documentos notariales formalizados a que se refiere el número anterior afecten a inmuebles que se encuentren en las parroquias que no tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales a que se refiere el apartado ocho de este artículo, y que se afecten como inmovilizado material a una actividad económica cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado nueve.1 del artículo 16 de esta norma.

3. A los efectos de la aplicación de las deducciones previstas en este apartado, los plazos para el cumplimiento de los requisitos del número nueve.1 del artículo 16 comenzarán a contar desde el devengo del tributo. En caso de que esta deducción pudiere afectar a varios hechos imposables y entre el primero y el último año que le sea aplicable esta deducción medie un período inferior a dos años, los plazos comenzarán a contarse a partir del último hecho imponible realizado dentro de dicho período de dos años.

4. El incumplimiento de los requisitos y de las condiciones establecidas conlleva la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá ingresar la cantidad derivada del beneficio fiscal junto con los intereses de demora. A estos efectos, el sujeto pasivo deberá practicar la correspondiente autoliquidación y presentarla en el plazo de un mes, a contar desde el momento en que se incumplan los requisitos.»

### **Disposición final decimosexta. Entrada en vigor.**

Esta ley entrará en vigor a los veinte días naturales de su publicación en el «Diario Oficial de Galicia», excepto lo dispuesto en el apartado tres de la disposición final tercera, que producirá los efectos desde el 26 de octubre de 2020.

Para consultar el texto íntegro, pinche en el siguiente enlace:

[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-5210](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-5210)

## PAÍS VASCO: GUIPÚZCOA

### DECRETO FORAL-NORMA 2/2021, DE 23 DE MARZO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS EXTRAORDINARIAS ADICIONALES RELACIONADAS CON LA COVID-19 Y DE APOYO A LA REANUDACIÓN Y DIGITALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA.

Artículo 6. Modificación de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se añade un número 43 al artículo 41.I.B) de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con el siguiente contenido:

«43. 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.»

**Disposición final segunda. Entrada en vigor.**

El presente decreto foral-norma entrará en vigor el mismo día de su publicación en el BOLETÍN OFICIAL de Gipuzkoa.

Para consultar texto íntegro pinche en el siguiente enlace:

<https://egoitza.gipuzkoa.eus/gao-bog/castell/bog/2021/03/24/c2102048.htm>

## NAVARRA

DECRETO-LEY FORAL 3/2021, DE 31 DE MARZO, POR EL QUE SE DETERMINA LA IMPUTACIÓN TEMPORAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE LA REGULARIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES PERCIBIDAS POR EXPEDIENTES DE REGULACIÓN TEMPORAL DE EMPLEO Y SE MODIFICA EL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

Artículo 2. Modificación del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se adiciona un párrafo al artículo 35.I.B.26, del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril, con la siguiente redacción:

“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 prevista 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”.

Disposición final primera.–Remisión al Parlamento de Navarra.

Este decreto-ley foral será remitido al Parlamento de Navarra a efectos de su convalidación, conforme a lo establecido en el artículo 21 bis. 2 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

**Disposición final segunda. Entrada en vigor.**

Este decreto-ley foral entrará en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, con los efectos en él previstos.

Para consultar texto íntegro pinche en el siguiente enlace:

<https://www.boe.es/caa/bon/2021/080/n04593-04593.pdf>



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES..... 8

A vueltas con la necesaria comprobación personal y directa por el perito de la administración cuando se utilice el medio de comprobación del artículo 57.1.e) de la Ley General Tributaria.

*Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo* ..... 8

## TEMAS FISCALES

### A vueltas con la necesaria comprobación personal y directa por el perito de la administración cuando se utilice el medio de comprobación del artículo 57.1.e) de la Ley General Tributaria

Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo

#### **1.- INTRODUCCIÓN**

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021, recurso de casación 5352/2019, ha vuelto a poner de actualidad la cuestión relativa a la necesaria comprobación personal y directa por el perito de la Administración cuando este, en su tarea de comprobación de los valores declarados ( en este caso para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), acude al medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.e) de la Ley General Tributaria ( LGT/2003), es decir, al “dictamen de peritos de la Administración”.

Como se indica en el propio fallo, “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”(Fundamento de Derecho Cuarto de la sentencia), que es el supuesto más frecuente.

A pesar de ello, la Sección de Admisión, al hilo de lo señalado en el Fundamento de Derecho Octavo de la sentencia de instancia y de la invocación por los particulares codemandados ( el recurso contencioso administrativo lo interpuso la Comunidad Autónoma (CCAA) de Aragón, gestora del tributo, contra un fallo estimatorio del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la reclamación de los obligados tributarios), de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015 c. 3369/2014, sobre la necesaria visita del perito de la Administración al inmueble a valorar que, la Sala de instancia, dado el tenor del artículo 160.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección tributaria (RGIT), no consideró necesaria, sirviendo ello ya para

estimar el recurso del ente autonómico, aprecia, en su Auto de 6 de marzo de 2020, la concurrencia del interés casacional para la formación de jurisprudencia en los siguientes términos:

*“(...)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. 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 visitase el mismo para individualizar la valoración realizada (...)”.*

Como preceptos a interpretar, el Auto identifica, en principio (I) el artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y (II) el artículo 160.2 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.

A ello se va a dedicar el Alto Tribunal en este fallo que, como veremos, con las precisiones necesarias, de alto interés y que deben orientar la tarea comprobadora futura de la Administración tributaria, ratifica, mantiene y refuerza su doctrina 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” (Fundamento de Derecho Sexto del fallo).



**2.- ANTECEDENTES**

Una correcta exégesis de la sentencia hace conveniente que nos refiramos a los antecedentes del caso que, aparte de los avatares derivados de la comprobación de valores, pone de manifiesto otros aspectos de interés que serán valorados y sopesados en la decisión final del Tribunal.

Esos hechos, sobre los que versa el recurso de casación, recogidos en el auto de admisión y reproducidos en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia, son los siguientes:

1º) Dª I.M.A. falleció el 22 de noviembre de 2005, siendo viuda, sin haber otorgado testamento. Fueron declarados herederos abintestato, sus cuatro hijos (A, B, C y D), quienes aceptaron la herencia, presentando el 19 de mayo de 2006 las correspondientes autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones.

2ª) 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 calle X 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 C (uno de los herederos) 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 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 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 herederos, 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 y 9 de marzo de 2017, así como en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de junio de 2017 (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, 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, 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.

La Sentencia de instancia, como hemos dicho, aun conocedora de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre el necesario reconocimiento personal y directo por el perito de la Administración en estos casos, solo en su último Fundamento y como argumento adicional, se refiere al tema y más a su propia doctrina que a la del Alto Tribunal, centrándose en la motivación en general del dictamen emitido en el seno del procedimiento de comprobación, que considera suficiente aunque el reconocimiento indicado viene a fundirse con la propia motivación del acto de comprobación de valores de tal forma que, si se llega a la conclusión de que ese reconocimiento es necesario y no se ha producido la obligada visita personal al inmueble, el acto en cuestión adolecería de falta de motivación, determinante de la anulación del mismo.

### **3.- CONSIDERACIONES PREVIAS**

Antes de analizar con detalle el alcance de la sentencia y hasta qué punto ratifica, mantiene y refuerza su doctrina jurisprudencial sobre la cuestión casacional, nos queremos hacer eco de dos cuestiones previas, una de índole procesal y otra de carácter material que han condicionado en cierto modo la decisión de la Sala y a las que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero del fallo relativo al objeto del recurso de casación.

La primera tiene que ver con la decisión implícita del Auto que admite el recurso acerca de la propia admisión – valga la redundancia- del mismo y que es asumida por la sentencia que resuelve dicho recurso.

En efecto, en puridad, la Sección de admisión podía perfectamente, conociendo su doctrina, haber inadmitido el recurso de casación al considerar que la cuestión litigiosa está relacionada con la valoración de la prueba, más en concreto con la valoración de la motivación, a la vista de las circunstancias del caso, del dictamen efectuado por el perito de la Administración que no ha visitado los inmuebles.

La Sección de Enjuiciamiento, que resuelve el recurso es consciente de ello cuando señala que la apreciación que haga sobre el particular la Sala de instancia, en alguna medida forma parte de la valoración probatoria indicada escapando a la fiscalización casacional – ex artículo 87 bis.1 de la LJCA –).

A pesar de ello, abandona la línea jurisprudencial al respecto sobre la imposibilidad de discutir en la casación la valoración probatoria del Tribunal a quo y da primacía al *“ius constitutionis”* o, lo que es lo mismo, a la ratificación de su doctrina sobre el particular, a fin de verificar, con anclaje en su jurisprudencia anterior, *“(…) 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, está o no 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”*.

¿Por qué decimos esto?

Pues porque, en efecto, la propia Sala Tercera del Tribunal Supremo, si bien con el antiguo recurso de casación para la unificación de doctrina, aunque la cuestión no ha variado en absoluto con el nuevo recurso de casación consecuencia de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, en recursos contra actos de comprobación de valores a través de un dictamen pericial en los que se discute – a los efectos de apreciar la debida motivación - la necesidad de la visita personal del perito al inmueble a valorar, más en concreto si, su omisión, puede anular sin más la valoración realizada o es precisa una tarea de ponderación, vino a indicar, con cierta claridad, que la valoración que haga el Tribunal de instancia de esa circunstancia y la conclusión que llegue al respecto acerca de la idoneidad del informe pericial sin esa visita, no es susceptible de revisión en sede casacional, salvo, por supuesto, que resulte arbitraria o irrazonable.

En este sentido, aunque ni el Auto de admisión ni la sentencia hacen referencia a las mismas, son significativas las Sentencias del Alto Tribunal de 5 de marzo de 2015 c.u.d. 2559/2014, 6 de marzo de 2015 c.u.d. 3007/2014 y 18 de julio de 2017 c.u.d. 2479/2016, especialmente esta última en la que, como colofón de las anteriores, puede leerse que:

"En efecto, la doctrina de este Tribunal sobre la exigencia de visita personal del inmueble valorado por el perito informante puede resumirse en los siguientes términos: " [...] aunque una debida motivación pueda requerir la visita del perito al inmueble, no por ello -por esta circunstancia- puede anularse sin más la valoración, sino que ha de apreciarse una concreta carencia de motivación suficiente (Cfr. SSTs 6 de marzo de 2015 (RJ 2015, 1296) (rec. de cas. unificación de doctrina 3007/2014), de 13 de marzo de 2005 (re. cas. unificación de doctrina 3039/2014), de 5 de marzo de 2015 (RJ 2015, 1294) (rec. de cas. unificación de doctrina 2559/2014, entre otras muchas) y, la más reciente de 24 de mayo de 2017 (RJ 2017, 2483) (recurso de casación para la unificación de doctrina 1858/2016) ".

Por consiguiente, **constatada la idoneidad formal del informe pericial para ser valorado, la ponderación que haga de él el Tribunal de instancia no es susceptible de revisión en sede casacional, salvo que resulte arbitraria o irrazonable**".

Es más, en relación con esta última sentencia, cabe además destacar que, mediante Auto de 20 de septiembre de 2017, la Sala rechazó el incidente de nulidad de actuaciones que se había promovido por la interesada y declaró, de forma contundente, que dicha sentencia "no se aparta del precedente sino que reitera lo que es consolidada doctrina de la Sala".

Por otro lado, como tuvo oportunidad de poner de manifiesto la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo en su escrito, el auto de admisión del recurso de 6 de marzo de 2020 no identifica en su parte dispositiva como cuestión de interés casacional ninguna que tenga relación con los requisitos de motivación de los informes periciales. Solo se refiere a la visita del perito.

Aunque el Auto alude, en su fundamentación jurídica, a la necesidad de sentar una doctrina unificada sobre los requisitos que ha de cumplir la motivación de valoraciones administrativas de inmuebles que hayan utilizado el método de comparación a partir de muestras o testigos, no se llega a admitir el recurso con este fin. Tampoco se planteó en la instancia el debate a este respecto en unos términos generales que permitan fijar doctrina. El recurso igualmente, lejos de abordar la cuestión en términos generales, se refería exclusivamente al contenido concreto del informe pericial debatido y se dedicaba a discutir la valoración que, sobre su motivación, hace el TSJ. En conclusión, podía sostenerse con fundamento que el debate se plantea en unos términos casuísticos que son ajenos al ámbito casacional.

La segunda premisa de la que parte la sentencia (FD Primero, último párrafo) tiene que ver – dice el fallo- con la muy reiterada jurisprudencia que, "en interpretación de lo establecido en el artículo 57.1.b) LGT, 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".

Pues bien, la muy reiterada, en efecto, jurisprudencia sobre el medio de comprobación del artículo 57.1.b) LGT/2003 comienza con la Sentencia de 23 de mayo de 2018 c. 1880/2017, siendo seguida por otras muchas como las de 10, 12 y 18 de febrero de 2020 c. 5848, 5724 y 4920/2018 y 1 de octubre de 2020 c.74/2018 y responde, por lo que aquí importa, a la siguiente cuestión admitida en el Auto:

"Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real".

La respuesta a esa pregunta – dice la Sala en esos fallos– exige que transcendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

"1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el

valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia”.

La doctrina sentada en esos fallos viene a exigir, en pocas palabras, como afirma el fallo ahora comentado, la individualización de la valoración del elemento patrimonial sometido a avalúo (o, lo que es lo mismo, que se complemente la aplicación de esos índices o coeficientes para determinar el valor real, “con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo”), mandato y aquí está la clave, que alcanza también a la valoración pericial o al medio de comprobación del “dictamen de peritos de la Administración” del artículo 57.1.e) LGT/2003, cuando se trata de establecer ese valor como valor real del bien a efectos de determinar la deuda tributaria, que es lo que ocurre, esencialmente, con los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones (artículos 9.a) y b) y 18 de su Ley reguladora, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículos 10.1 y 46 de su Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).

Por último, aunque se analiza por la sentencia, con más detalle, en un momento posterior, es importante resaltar, al margen de la problemática de la necesaria visita de inspección por parte del perito de la Administración, que, en el presente caso, los herederos efectuaron las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como recogen los hechos de la sentencia (FD Tercero 2º), ateniéndose en cuanto a la fijación del valor real a asignar a los bienes adquiridos, a lo que están obligados por el artículo 18.2 de la LISD, a los valores de referencia aprobados por la Comunidad Autónoma, gestora del tributo, en 1999, lo que también va a condicionar - como señala el fallo - el ejercicio de las postreras facultades de comprobación del valor de los bienes adquiridos por parte de la Administración tributaria hasta el punto - según el fallo - de, salvo error del contribuyente en su aplicación o en las propias trablas o baremos de la Administración, impedir la misma pues lo contrario supondría la infracción de una serie de principios básicos del actuar administrativo. A ello nos referiremos

con detalle más adelante.

#### **4.- LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE LA COMPROBACIÓN DIRECTA Y PERSONAL POR EL PERITO DE LA ADMINISTRACIÓN DEL BIEN A VALORAR, MEDIANTE SU VISITA, SI ES INMUEBLE**

La Sentencia comentada dedica su Fundamento de Derecho Cuarto a hacerse eco, en efecto, de su constante y reiterada doctrina 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, y lo hace citando y reproduciendo, como una adecuada muestra analítica de ella, la Sentencia de 29 de marzo de 2012 c.u.d. 34/2010, muy extensa, con cita de otras como la Sentencia de 25 de marzo de 2004 c.79/1999, especialmente, y las anteriores de 22 de noviembre de 2002 c.3754/1997, 9 de mayo de 1997 apelación 12666/1991 y 2 de febrero de 1996 c.9389/1991) como otras muchas de las dictadas sobre el particular y en las que se liga la necesaria e ineludible motivación del acto de comprobación de valores (ex artículo 103.3 de la LGT/2003, en estos momentos), en el caso de que se acuda al medio de comprobación del artículo 57.1.e), al plus que supone el reconocimiento personal del bien por el perito de la Administración siendo, curiosamente, la referencia a la comprobación directa y personal del perito, un simple apéndice de esas sentencias, que refuerza la indicada motivación.

Sobre la forma y motivación de la comprobación de valores en general existe una doctrina jurisprudencial consolidada, cuya notoriedad excusa su cita y de la que pueden ser ejemplos las Sentencias citadas en el propio fallo comentado (Sentencias 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 ella se hace referencia precisa a los informes periciales, pudiendo extraerse de la misma en relación con los mismos las siguientes conclusiones, extraídas de la sentencia comentada y de las que en ella se citan y reproducen en lo esencial:

a) 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.

b) 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 (hoy 103.3 LGT/2003), 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.

c) 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 aceptarlo, 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, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho.

d) No se entenderá que el valor está debidamente motivado si la valoración no se refiere al momento exacto del devengo, si el perito carece de la titulación adecuada al objeto a valorar (STS de 20 de julio de 1990 (RJ 1990, 6501) o si no existe identidad entre el objeto de la transmisión y el de la comprobación, p.ej. se transmite una casa y se valora, atendido su estado de conservación, como solar (SSTS de 11 (RJ 1996, 4271) y 19 de enero de 1996 (RJ 1996, 6269).

e) Acerca de este requisito de la debida motivación de los actos de comprobación de valores, el artículo 160.3 e) del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección exige ya, cuando el medio de comprobación elegido ha sido el dictamen de perito de la Administración, que se exprese *"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"*.

f) De conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT (hoy 105.1 de la LGT/2003), 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.

g) Obligar al contribuyente a acudir a la tasación pericial contradictoria (hoy regulada en el artículo 135 LGT/2003), 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, la carga de la prueba del art. 114 de la LGT (hoy 105.1 LGT/2003), rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Dicho esto, y centrándonos ya en el valor que ha de darse al reconocimiento personal y directo del bien por parte del perito de la Administración, la Sala tiene dicho (Sentencia de 25 de marzo de 2004 c. 79/1999), citada, 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.

Más recientemente, como vamos a ver, con cita, sin glosa

alguna, del artículo 160.2 y 3.c) del RGIT de 2007, podemos traer a colación las Sentencias de 26 de noviembre de 2015 c. 3369/2014, especialmente invocada por los particulares obligados en el recurso que nos ocupa, 18 de enero de 2016 c.u.d. 3379/2014, 18 de julio de 2017 c.u.d. 2479/2016 y 21 de febrero de 2018 c.2583/2016.

La primera de ellas, reiterada en la de 19 de julio de 2017 c.u.d.2584/2016, dedica, en su FD Cuarto un apartado, el 5, al tema, con un epígrafe sobre *"El reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito como garantía de acierto para la motivación de la comprobación de valores"* en el que, con cita de sentencias anteriores, señala:

*"Resulta necesario, en la mayoría de las ocasiones, el examen personal del bien a valorar por parte del perito para entender correctamente realizado el procedimiento de peritación, salvo que por las circunstancias concurrentes resulte acreditado que no es precisa esa inspección detallada, bien entendido que esta justificación ha de basarse en datos contrastados y cuyos justificantes queden debidamente incorporados al expediente de valoración.*

*Este Tribunal Supremo ha exigido la inspección personal del objeto de la comprobación. En la sentencia de 29 de marzo de 2012 (casa. 34/2010 (RJ 2012, 5643), asumiendo la doctrina de la sentencia aportada de contraste, se afirma categóricamente que "...el principio general ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularización de la valoración y con ello de la suficiente motivación de la resolución. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, con constancia en el expediente de esa fundamentación cabrá admitir la falta de inspección personal".*

*En este mismo sentido se ha pronunciado esta Sala en las sentencias de 22 de noviembre de 2002 ( c. 3754/1997 (RJ 2002, 10698) ) 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9394) ( c. 659/2010 ) y en la de 26 de marzo de 2014 ( c. 3791/2011).*

*Hemos destacado la necesidad de que la comprobación de valores sea, como se ha señalado, "individualizada"; esto es, la necesidad de que los elementos que determinan la valoración se refieran singularmente al bien concreto valorado. A estos efectos resulta exigible el reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito.*

*Esta doctrina jurisprudencial sobre la **necesidad de proceder a un reconocimiento personal del bien valorado** ha sido incorporada a nuestra normativa sobre el procedimiento de comprobación de valores. El artículo 160.2 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 el Real*

*Decreto 1065/2007, de 27 de julio) establece en su primer inciso 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".*

Por su parte, en el FD Cuarto, in fine, de la Sentencia de 18 de enero de 2016 c.u.d. 3379/2014, sin una referencia precisa al reconocimiento personal del bien valorado por el perito, puede leerse que:

*"(...) No se entenderá que el valor está debidamente motivado si la valoración no se refiere al momento exacto del devengo, si el perito carece de la titulación adecuada al objeto a valorar (STS de 20 de julio de 1990 (RJ 1990, 6501) o si no existe identidad entre el objeto de la transmisión y el de la comprobación, p.ej. se transmite una casa y se valora, atendido su estado de conservación, como solar ( SSTs de 11 (RJ 1996, 4271) y 19 de enero de 1996 (RJ 1996, 6269) ).*

*Acerca de este requisito de la debida motivación de los actos de comprobación de valores, el artículo 160.3 e) del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI) exige, cuando el medio de comprobación elegido ha sido el dictamen de perito de la Administración, que se exprese "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"; además, es preceptivo, según el apartado 2 del mismo precepto, "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".*

*3. En definitiva, cuando la Administración tributaria recurre, como método de valoración, al dictamen de perito de la Administración, si bien amparado en precios medios de mercado, los cuales proceden, a su vez, de la utilización de diversos métodos (comparación en el mercado; valores medios extraídos de estudios de mercado efectuados por la propia Administración tributaria, por citar los más comunes), debe cumplir las condiciones exigidas al informe pericial.*

*Y ello porque no se trata de la utilización del medio de comprobación referido en la letra e) del artículo 57.1 de la LGT (RCL 2003, 2945) (precios medios de mercado) para determinar el valor, sino que el medio seleccionado ha*

sido el dictamen de perito de la Administración, aunque la Administración Tributaria utilice una "simbiosis" o "hibridación" de medios valorativos. Estos servirán sólo para fundamentar el informe del perito, pero no cabe la sustitución del valor "real" a que se refiere el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) por el que resulta de la aplicación automática de dichos medios. La calificación definitiva del método de comprobación de valores ha de ser el regulado en el artículo 57.1.e) de la LGT: dictamen de peritos de la Administración, no pudiéndose confundir el medio empleado con los elementos tenidos en consideración".

La Sentencia de 18 de julio de 2017 c.u.d. 2479/2016, citada anteriormente y aunque incide más en el aspecto de valoración de la motivación de la comprobación sin ese reconocimiento personal por parte del Tribunal de instancia, no revisable en casación, reconoce que, si bien una debida motivación pueda requerir la visita del perito al inmueble, no por ello -por esta circunstancia- puede anularse sin más la valoración, sino que ha de apreciarse una concreta carencia de motivación suficiente, tarea que corresponde a ese Tribunal.

El FD Cuarto.2, señala textualmente que:

*"2.- La Sala considera que el distinto sentido del fallo de la sentencia recurrida y del fallo de la pretendida sentencia de contraste deriva no de una diferente doctrina sobre la valoración de los informes periciales relativos a inmuebles, que haya que unificar, sino de las singularidades de los bienes objeto de valoración y de los criterios utilizados en uno y otro dictamen que los hacen diferentes.*

*En efecto, la doctrina de este Tribunal sobre la exigencia de visita personal del inmueble valorado por el perito informante puede resumirse en los siguientes términos: " [...] aunque una debida motivación pueda requerir la visita del perito al inmueble, no por ello -por esta circunstancia- puede anularse sin más la valoración, sino que ha de apreciarse una concreta carencia de motivación suficiente (Cfr. SSTS 6 de marzo de 2015 (RJ 2015, 1296) (rec. de cas. unificación de doctrina 3007/2014), de 13 de marzo de 2005 (re. cas. unificación de doctrina 3039/2014), de 5 de marzo de 2015 (RJ 2015, 1294) (rec. de cas. unificación de doctrina 2559/2014, entre otras muchas) y, la más reciente de 24 de mayo de 2017 (RJ 2017, 2483) (recurso de casación para la unificación de doctrina 1858/2016) "*

*Por consiguiente, constatada la idoneidad formal del informe pericial para ser valorado, la ponderación que haga de él el Tribunal de instancia no es susceptible de revisión en sede casacional, salvo que resulte arbitraria o irrazonable. Y esta no es, desde luego, la calificación que merece la efectuada por la Sala de instancia (...)"*

Por último, es significativa, por lo que luego va indicar la sentencia comentada, la Sentencia de 21 de febrero de

2018 c. 2583/2016 que, antes de reproducir el contenido esencial de la Sentencia de 26 de noviembre de 2015 c.3369/2014 y las que en ella se citan, al que antes hicimos referencia, deja sentado en su FD Cuarto respondiendo al recurso interpuesto por la CCAA, que:

*"Sostiene ( la CCAA recurrente, se entiende) que se vulnera por la sentencia el artículo 160.2 del RD 1605/2007, de 27 de julio [sic] (RCL 2007, 1658), 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, así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa al reconocimiento del inmueble por el perito en las comprobaciones de valor, expresada en sentencias de 29 de marzo de 2012 (RJ 2012, 5643) (dictada en el recurso de casación número 34/1010 ), 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9394) (recurso de casación número 659/2010 ) o 26 de marzo de 2014 (RJ 2014, 2270) (recurso de casación 3191/2011 ), todas ellas citadas en la STS de 26 de noviembre de 2015 (RJ 2015, 5704), sobre cuya fundamentación se asienta el fallo de la sentencia recurrida.*

*En relación con la visita del perito al inmueble en el procedimiento de comprobación de valores, el artículo 160.2 del RD 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658), en su redacción correspondiente al devengo, señalaba:*

*«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.»*

*Por tanto, la visita al inmueble no resulta imprescindible para la adecuada motivación de la valoración, sino que en determinadas circunstancias puede admitirse la falta de inspección personal. Así se desprende, asimismo, de las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2015 (RJ 2015, 1670) (recurso de casación para la unificación de doctrina 2557/ 2014 ) y 7 de mayo de 2015 (RJ 2015, 2842) (recurso de casación para la unificación de doctrina 2560/ 2014 ), en las que habiendo considerado la Sala de instancia que la visita al inmueble no era obligada, el Tribunal Supremo entendió que no existía contradicción de tales sentencias con la doctrina del Alto Tribunal, sino una "mera discrepancia en la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal a quo, razonablemente justificada."*

*Y termina, con incidencia clara de nuevo en las facultades del Tribunal de casación, diciendo que, "Pues bien, frente a esta valoración de la prueba y de las circunstancias que concurren hecha por la sentencia de instancia la*

*recurrente pretende que se haga una nueva valoración de la prueba en casación, teniendo en cuenta que el perito intentó la visita pero no puedo acceder a la vivienda al no estar presente el propietario, pero lo cierto es que no puede en casación hacerse una valoración de la prueba, salvo en circunstancias excepcionales que no concurren, ni por otra parte se ha alegado por la Administración esta errónea valoración”.*

##### **5.- EL ALCANCE DE LA RATIFICACION DE LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL HISTÓRICA SOBRE LA EXIGENCIA DE LA VISITA DE COMPROBACIÓN POR PARTE DEL PERITO DE LA ADMINISTRACION**

Así llegamos a la parte esencial del fallo comentado, en concreto a los Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto que, como reza el primero de esos Fundamentos, contienen ya las consideraciones adicionales que refuerzan la jurisprudencia indicada sobre el medio de comprobación de valores del artículo 57.1.e) LGT/2003 (“dictamen de peritos de la Administración”) y que vamos a analizar con detalle.

La primera de ellas y que, actuaría, a nuestro juicio, de pórtico de todas las demás, viene a consagrar, como regla general, la visita o comprobación personal y directa del inmueble que, solo de manera excepcional y justificada puede dispensarse, caso por caso.

En este sentido, la sentencia (FD Quinto 1) señala que:

*“1) La doctrina de esta Sala sobre el dictamen de peritos como modalidad de la comprobación de valores (art. 57.1.e) LGT), 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”.*

Ya veremos, más adelante, que, a ello no es obstáculo la redacción literal del artículo 160.2 del RGIT que, por primera vez, se interpreta en un sentido favorable siempre a la necesidad, como regla general, de ese reconocimiento directo.

La segunda consideración supone una clara ratificación de algo que ya se sabía: la falta de ese reconocimiento directo del bien afecta de forma directa a la motivación del acto de comprobación de valores si bien sobre este particular de la motivación, como dice el fallo, la ratio decidendi de la sentencia de instancia fue por derroteros distintos a la falta de motivación por no haber tenido lugar ese reconocimiento, sobre la base de la constancia fehaciente de datos y documentos del tertium

comparationis.

Textualmente, la sentencia indica (FD Quinto 2), lo siguiente:

*“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”.*

Es cierto, en efecto, que la sentencia de instancia basa esencialmente su fallo estimatorio del recurso de la CCAA en la existencia y constancia fehaciente en el expediente de esos datos y documentos contrastados por el perito considerándose por ello suficientemente motivada la comprobación aunque, en su FD Octavo, al referirse al tema de la visita, con cita del artículo 160.2 del RGIT, se acoge a la doctrina del mismo y de otros Tribunales Superiores, que solo consideraban necesario ese reconocimiento cuando se trataba de bienes singulares o aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuente documentales contrastadas.

En este sentido, ya vimos, - no lo olvidemos- , que la propia Sala del Tribunal Supremo había dicho, no hace mucho tiempo, que, *“la visita al inmueble no resulta imprescindible para la adecuada motivación de la valoración, sino que en determinadas circunstancias puede admitirse la falta de inspección personal”* (Sentencia de 21 de febrero de 2018 c. 2583/2016 y las que en ella se citan de 20 de marzo de 2015 (RJ 2015, 1670) (recurso de casación para la unificación de doctrina 2557/ 2014 ) y 7 de mayo de 2015 (RJ 2015, 2842) (recurso de casación para la unificación de doctrina 2560/ 2014 ).

A la vista ello, diversos TSJ como el de Madrid que, hasta ese momento, aplicaba estrictamente la doctrina sentada en la Sentencia de 26 de noviembre de 2015 c.3369/2014, ya en sentencia de 22 abril de 2019 r. 400/2018 -Sección Novena-, suavizó su posición, destacando que la exigencia de visita del inmueble por el perito *“ha ido desvaneciéndose en sucesivas sentencias del Alto Tribunal”*, citando a continuación las de 21 de febrero de 2018, RCA 2583/2016 y la de 18 de julio de 2017, trascritas *“ut supra”*.

En este sentido, en el FD Cuarto de ese fallo del TSJ de Madrid, respecto a la valoración de una finca rústica, puede leerse que:

*“(…)Por otro lado, aunque esta Sala, llevada por las tajantes declaraciones de la STS de 26 de noviembre*



de 2015 (RC 3369/2014), ha entendido que la visita del inmueble por el perito era necesaria salvo que este fundamentara en el informe la inutilidad de la inspección personal, esta exigencia ha ido desvaneciéndose en sucesivas sentencias del Alto Tribunal. Por ejemplo, la STS núm. 280/2018, de 21 de febrero (RC 2583/2016) dijo que "la visita al inmueble no resulta imprescindible para la adecuada motivación de la valoración, sino que en determinadas circunstancias puede admitirse la falta de inspección personal", y con anterioridad la STS 1289/2017, de 18 de julio (RC 2479/2016) había señalado que "aunque una debida motivación pueda requerir la visita del perito al inmueble, no por ello -por esta circunstancia- puede anularse sin más la valoración, sino que ha de apreciarse una concreta carencia de motivación suficiente (Cfr. SSTS 6 de marzo de 2015 (rec. de cas. unificación de doctrina 3007/2014), de 13 de marzo de 2005 (re. cas. unificación de doctrina 3039/2014), de 5 de marzo de 2015 (rec. de cas. unificación de doctrina 2559/2014, entre otras muchas) y, la más reciente de 24 de mayo de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1858/2016)".

En el presente caso, los elementos con que ha contado el perito para establecer el valor real de inmueble suplen claramente los que podría obtener a través de su inspección in situ, personal y directa. Esos elementos son los que ofrece el sistema SIGPAC (Sistema de Información Geográfica de Parcelas Agrícolas) para determinar la concreta ubicación de la finca, la clase de cultivo, la pendiente y demás características observables mediante las detalladas fotos aéreas que integran el informe. A diferencia de la tasación de viviendas urbanas, donde normalmente es preciso conocer el estado de conservación, cuando se trata de una finca rústica es posible percatarse de sus características esenciales a través de las ortofotos que suministra el citado sistema, como puede comprobarse fácilmente en este caso. La única dificultad que podía presentarse en el supuesto analizado es el relativo al valor de las construcciones que tiene el inmueble, pero este ha sido deliberadamente excluido por el perito para valorar la finca".

La nueva Sentencia de la Sala se inclina claramente, como se ha expuesto, por ratificar, mantener y reforzar su doctrina dejando claro que **la visita o comprobación personal del inmueble por el perito de la Administración es la regla general**, que solo, como hemos visto, **de manera excepcional y justificada**, puede ser dispensada, **caso por caso**, sin que, como veremos más adelante, considere bastante en este caso concreto, para esa dispensa, la existencia y justificación por el perito de la Administración – no compartida por el Alto Tribunal y anteriormente por el TEAR -de fuentes documentales contrastadas derivadas en este caso, esencialmente, de la aplicación del método de comparación o determinación del módulo unitario

básico a partir de muestras homogéneas, método avalado por el TEAC, en su Resolución de 19 de enero de 2017 R.G. 5240/2013, por remisión a otra anterior de 11 de abril de 2013 R.G. 3527/2011, mencionada en el fallo de instancia, y su constatación en el expediente.

La tercera consideración del Alto Tribunal se refiere a la razón de ser del medio de comprobación del artículo 57.1.e) LGT/2003, "dictamen de peritos de la Administración" y su diferencia, evidente, con el dictamen pericial en el seno del proceso judicial, lo que está fuera de toda duda. En este sentido el punto 3) del FD Quinto del fallo señala que:

*"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".*

Estamos totalmente de acuerdo si bien queremos añadir que ello no significa que, una vez dictado el acto de comprobación de valores, que toma por base el valor derivado de ese peritaje, dicho acto de comprobación no pueda ser objeto del oportuno recurso o reclamación económica administrativa, entre otras causas, por falta de motivación de ese dictamen, si, se entiende que era necesario el reconocimiento personal y directo del bien inmueble, como ha ocurrido en todos los innumerables recursos planteados hasta la fecha y los que se produzcan a partir de ahora a la vista de la ratificación de la doctrina del Tribunal Supremo sobre el particular y, en definitiva, de las mayores exigencias para que pueda dispensarse esa visita.

Por supuesto, a mayor abundamiento, quedará siempre la vía contenciosa, donde se podrá rebatir, en todo caso, a través ya de una prueba pericial en el proceso (artículo 339 LEC), sometida al principio de contradicción (artículo 346 LEC), ese dictamen, que sirve de base a la comprobación (en este sentido las Sentencias del mismo Tribunal Supremo de 4 de febrero de 1995 c.1235/1993 y 3 de diciembre de 1999 c.2282/1995) y, por supuesto, si

el desacuerdo es ya con la propia valoración, la solicitud de tasación pericial contradictoria – ex artículo 135 LGT/2003 – cuyo resultado final, plasmado también en un liquidación, con los límites del artículo 135.4 de la misma Ley, podrá también ser objeto de reclamación y recurso contencioso administrativo y de intento de desvirtuación en el seno del mismo a través de nuevo de una prueba pericial ( en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo también de 19 de enero de 1996 r. apelación 3922/1991). Todos esos dictámenes, como reza el artículo 348 de la misma Ley rituaría, se valorarán por el tribunal sentenciador según las reglas de la sana crítica.

La cuarta consideración del fallo, conectada con la anterior y claramente influenciada por la doctrina que sentó al referirse al medio de comprobación del artículo 57.1.b) LGT/2003, es la siguiente:

*“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”.*

No olvidemos, como ya dijo en la Sentencia de 23 de mayo de 2018 c.1880/2017, en relación con el citado medio de comprobación del artículo 57.1.b) LGT/2003, que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

Mutatis mutandis, para la Sala, aunque el medio de comprobación sea distinto, el dictamen del perito de la Administración, directamente, como regla general, no sirve para aportar un criterio fundado en su experiencia o destreza, ajenas al órgano decisor, si se limita a aplicar tablas, comparaciones o datos generales y no se ve completado con el reconocimiento personal y directo del bien inmueble a valorar.

Las dos siguientes consideraciones tienen que ver con el desarrollo reglamentario de este medio de comprobación, más en concreto con el alcance del artículo 160.2 del RGIT que la Sala, aunque sea para el caso aquí suscitado, interpreta y de las que hay que intentar extraer alguna

conclusión significativa al respecto.

Con carácter previo, debemos recordar en relación con el requisito de la motivación en general de la comprobación de valores y en particular del dictamen de peritos del artículo 57.1.e) LGT/2003, como ya reseñábamos en su momento, que el artículo 160.3.c) del RGI, dispone que:

*“3. La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada. A los efectos de lo previsto en el artículo 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos: (...)*

*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”.*

Todo ello supone, a nivel de Derecho Positivo, un importante refuerzo de la motivación de este medio de comprobación que, en cualquier caso, de entrada, debe siempre tenerse presente por la Administración tributaria cuando acuda al mismo.

Dicho esto, la Sentencia objeto de comentario, para reafirmar su posición favorable a la necesaria comprobación directa y personal del bien inmueble a valorar, enlazando con lo señalado en la consideración cuarta, reproducida, trae a colación, en las dos siguientes consideraciones, la regulación reglamentaria relativa al reconocimiento personal del bien en estos casos, contenida en el artículo 160.2 del Reglamento citado, extrayendo, para el caso, una conclusión.

Las consideraciones citadas señalan textualmente:

*“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, 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**".*

Y que completa con las dos siguientes consideraciones, que dicen:

"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".*

La referencia e interpretación ad casum del artículo 160.2 del RGIT, cuya legalidad en ningún momento se cuestiona, tiene su importancia pues, hasta ahora, salvo la simple cita y reproducción de ese precepto y apartado en las Sentencias más recientes de 26 de noviembre de 2015, 18 de enero de 2016 y 18 de julio de 2017, citadas, no había sido tenido en cuenta por razones temporales en las anteriores sentencias de la Sala, que forman el grueso de la doctrina jurisprudencial sobre este medio de comprobación y la necesidad de la visita al bien por parte del perito.

En este sentido, la Sentencia de 26 de noviembre de 2015 señala que *"esta doctrina jurisprudencial sobre la necesidad de proceder a un reconocimiento personal del bien valorado ha sido incorporada a nuestra normativa*

*sobre el procedimiento de comprobación de valores"* copiando luego el art. 160.2 RGIT. Las sentencias posteriores que citan la de 26 de noviembre de 2015 se limitan, como vimos, a invocarlo y reproducirlo, sin analizar su alcance real.

Pues bien, los distintos Tribunales Superiores de Justicia y entre ellos el de Aragón, en la sentencia que ha dado pie a la comentada, en línea con la afirmaciones contenidas en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015, habían entendido que la visita del inmueble era necesaria salvo que se fundamentara en el informe la inutilidad de la inspección personal, aunque, como hemos visto, sentencias posteriores del Alto Tribunal, como las de 18 de julio 2017 y 21 de febrero de 2018, habían puesto en duda esa afirmación.

En este sentido, una interpretación literal del artículo 160.2 del RGIT pone de manifiesto que el reconocimiento personal del bien valorado por el perito será necesario en dos casos, (I) cuando se trate de bienes singulares o (II) cuando se trate de bienes de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas.

El hecho cierto de que nos encontremos ante un bien singular, por las razones que sea, de las que deberá dejarse constancia en el expediente, no debe plantear especiales problemas.

Más problemas plantean los bienes *"de los que no puedan obtenerse **todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas**".*

El Tribunal Supremo, en esta sentencia, parte siempre de la regla general e imperativa del reconocimiento personal del bien que se valora, alterando, en cierto modo, el tenor de ese precepto, que parece partir del planteamiento inverso, es decir que la regla general sea la innecesariedad de ese reconocimiento salvo que se trate de bienes singulares o cuando se trate de bienes de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevante en fuentes documentales contrastadas.

Queda claro, con la sentencia, que la regla general siempre va a ser el reconocimiento personal, cuya excepción *ad casum*, por tanto, ha de ser rigurosamente justificada, lo que permite, a priori, tener presente para ello la existencia de fuentes documentales contrastadas de las que puedan obtenerse todas las circunstancias relevantes y de las que deberá dejar constancia oportuna en el propio dictamen.

En el caso suscitado, a pesar de lo señalado al respecto en el dictamen del perito de la Administración, la Sala, de una forma escueta, como hemos visto, concluye que *"todos los datos precisos -las circunstancias relevantes- para la valoración de los inmuebles **no pueden obtenerse aquí, en modo alguno, en fuentes documentales contrastadas**"*; añadiendo, para reforzar la necesidad de

ese reconocimiento personal, en todo caso, que, 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 y que las reglas de valoración 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.

En este sentido y para determinar el alcance de las afirmaciones del Tribunal Supremo resulta oportuno recordar que, en este caso, como reza el FD Cuarto de la sentencia recurrida, recogido en el FD Segundo del fallo comentado, el perito de la Administración, en su dictamen, tuvo presente el método de comparación o determinación el módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas.

Sobre este método, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015 c. 3369/2014 (FD Cuarto.6) vino a exigir, en cuanto a los testigos utilizados, que la Administración debía: a) razonar las circunstancias por las que se consideran semejantes las fincas tomadas como referencia; b) aportar los testigos empleados a fin de que se pueda conocer la realidad de las operaciones relacionadas, como el negocio jurídico transmisivo (inter vivos o mortis causa) lo que puede determinar diferentes valores reales; c) preciar si se trata de valores declarados y/o comprobados administrativamente, lo que también puede distorsionar el valor real del bien en aquellos casos en que el contribuyente acepta el valor comprobado (por el coste del recurso) aunque no esté conforme con el mismo; d) justificar el estado de conservación de los inmuebles o sus calidades constructivas; justificar la aplicación, en su caso, de coeficientes correctores.

En todo caso, el dictamen pericial – en el presente caso- tuvo presente, además, los datos catastrales para comprobar el estado de conservación del inmueble.

A ello habría que añadir, según la Resolución del TEAC de 19 de enero de 2017, aclarada por otra posterior, de 9 de marzo de 2017, que sirvió de base al fallo estimatorio del TEAR de Aragón, que, finalmente, con estimación del recurso de los particulares favorecidos por ella, confirma el Tribunal Supremo, tras estimar su recurso contra sentencia del TSJ de Aragón, la necesidad de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas.

En este sentido, - dice el fallo del TEAC - 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.

En el presente caso, aparte de una justificación insuficiente de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de comparación, parece ser que ninguna de las opciones de documentación indicadas se cumplimentó en el expediente de comprobación de valores, lo que propició la existencia de un defecto de motivación, que menoscaba las posibilidades de defensa de los interesados, determinante de la anulación de la comprobación por parte del TEAR. A pesar de ello, el TSJ consideró que los defectos indicados no eran relevantes para anular la comprobación por motivos formales, considerando, por el contrario, debidamente motivado el dictamen.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, constreñida por la regla que impide revisar la valoración hecha sobre ese particular por la Sala de instancia, apreciación que, en alguna medida - dice el fallo - forma parte, como dijimos, de la valoración probatoria y que escaparía a la fiscalización casacional – ex artículo 87 bis.1 de la LJCA – no entra en mayores honduras, limitándose, prácticamente, a indicar, sin más, como hemos visto, que todos los datos precisos - las circunstancias relevantes- para la valoración de los inmuebles no han podido obtenerse aquí, en modo alguno, en fuentes documentales contrastadas (tácitamente no considera suficiente a tal fin tampoco la información del catastro) , dando por buena, por tanto, la valoración realizada al respecto por el TEAR, en su resolución, sobre los defectos de motivación que afectan a la comprobación realizada, determinantes de su anulación.

Solo, por tanto, - según la Sala - en casos excepcionales, siempre justificados en el dictamen que se emita al efecto, podrá prescindirse por el perito de la Administración de la comprobación personal y directa del inmueble y este no es el caso ya que **“todos”** (hacemos hincapié en ello) los datos precisos (las circunstancias relevantes para la valoración de los inmuebles) no han podido obtenerse de fuentes documentales contrastadas.

A las consideraciones anteriores, la Sala añade dos más de alto interés también y que vamos a comentar.



La primera dice así:

*“9) A ello debe añadirse que el avalúo efectuado por la Sra. Alfaro Torres, 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”.*

En efecto, la anulación por el mismo defecto de forma - falta de motivación- de dos dictámenes previos emitidos por el perito de la Administración, aparte de desactivar, como dice la Sala, el valor del dictamen último, pone de manifiesto los efectos derivados de la anulación por defectos de forma de los actos de comprobación de valores, en este caso, por falta de motivación del dictamen pericial de la Administración que sirve de base al mismo.

Con carácter general, la falta de motivación de la comprobación de valores solo es causante de la mera anulabilidad y no de la nulidad radical del acto liquidatorio, por lo que las actuaciones de comprobación realizada son válidas para interrumpir la prescripción ( SSTS de 9 de abril de 2006, RC 58/2004, 22 de octubre de 2009, RC 6766/2003, 11 de febrero de 2010, RC 1707/2003, 1 de marzo de 2012, RC 5507/2008, 14 de junio de 2012, RC 5043/2009, 23 de octubre de 2012, RC 121/2009, 26 de octubre de 2012, RC 4940/2009, 14 de noviembre de 2013, RC 5141/2011, 23 de febrero de 2016, RC 1306/2014, y muchas otras), posibilitando, por tanto, la retroacción de actuaciones para que, en el plazo que restare desde la comisión de este defecto formal, se pueda dictar, so pena de caducidad, un nuevo acto de comprobación motivado ( en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 c.666/2017).

Ahora bien, con especial aplicación al caso, el Alto Tribunal en su Sentencia de 7 de octubre de 2000 c.3090/1994 ( reiterada en las de 26 de enero de 2002 c.7161/1996, 25 de noviembre de 2009 c.674/2004 y 28 de octubre de 2010 c.u.d.13/2006) , después de reconocer, con la Sentencia de 29 de diciembre de 1998 c.4678/1993, en efecto, que, la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados y tras señalar que:

*“En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones,*

*se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda”.*

Añade ya:

*“Ciertamente es –añadimos ahora– que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la **prescripción**, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la **santidad de la cosa juzgada**, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida –entonces si– del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente”.*

Pues bien, del tenor de la consideración 9) de la sentencia del Tribunal Supremo comentada, antes reproducida, aunque no cite la doctrina jurisprudencial existente, citada, se puede llegar a la misma conclusión, ante la reiteración en la falta de motivación del dictamen pericial que sirve de base a la comprobación, extremo que ya apreció el TEAR, con cita de la doctrina de la Sala, anulando los actos recurridos y lo que es más importante, considerando definitivo el valor declarado por los contribuyentes ( así lo refleja el antecedente 8), in fine, al que antes hicimos referencia y que reproduce el FD Tercero de la sentencia).

El FD Séptimo de dicha Sentencia viene a ratificar, de forma implícita, ese pronunciamiento del TEAR en favor de la consideración como definitivo ya del valor declarado por los contribuyentes cuando, tras declarar que ha lugar al recurso de casación, dado el desacierto de la sentencia impugnada en lo relativo al reconocimiento directo del bien por el perito, afirma que:

*“(…) La casación de la sentencia de instancia provoca la reviviscencia de la resolución del TEAR de Aragón que anuló, con acierto, la liquidación tributaria basada en el tercer dictamen pericial emitido en el procedimiento”.*

La última consideración del Tribunal, de indudable alcance también, tiene que ver con el valor que hay que dar al hecho de que los obligados tributarios en sus

autoliquidaciones se atuvieron, en el momento de la valoración de los inmuebles, a los valores de referencia aprobados por la Administración autonómica en 1999.

Concretamente, la consideración 10) del fallo señala que:

*“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-; el 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”.*

Para comprender el alcance exacto de esta consideración hay que comenzar diciendo que el fallecimiento de la persona cuya herencia propició la liquidación del ISD tuvo lugar el 22 de noviembre de 2005, vigente ya la actual LGT/2003, (entró en vigor, como es sabido, con carácter general, el 1 de julio de 2004 -disposición final undécima de la Ley- ) y que los herederos de la misma presentaron en tiempo y forma las oportunas autoliquidaciones del Impuesto atendiendo a los valores de referencia de la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón conforme a la resolución de 23 de diciembre de 1999 (BOA de 21 de enero de 2000), practicándose el primer informe de valoración de bienes por el perito de la Administración, en el seno de una actuaciones inspectoras iniciadas el 31 de marzo de 2010, cerca de los mismos, el 5 de mayo de 2010.

A pesar de que, por razón de las fechas, la CCAA podía haber aprobado y publicado, de acuerdo con el artículo

134.1 LGT/2003 unos valores propios de los bienes en aplicación de alguno de los medios de comprobación del artículo 57.1 de la misma Ley, no lo hizo y, en esas fechas, era aplicable lo prevenido en la Resolución de la Dirección General de Tributos autonómica de 23 de diciembre de 1999 (BOA de 21 de enero de 2000), por la que se dictan instrucciones sobre comprobación de valores<sup>1</sup>. Resoluciones similares con una u otro nombre ( instrucciones, órdenes de servicio, etc) se aprobaron en esos años por otras CCAA, con publicación de determinados valores orientativos de referencia en los ITPAJD y en el ISD, constituyendo, a priori, un importante elemento de seguridad jurídica y certeza para el contribuyente, lo que no impedía formalmente la postrera comprobación de valores ni excluía la posibilidad de proceder a valoraciones individualizadas en los términos del artículo 25 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Pues bien, la resolución aragonesa no contenía mención alguna a un medio concreto de comprobación de los previstos en el artículo 57.1 LGT/2003 ni, directamente, contenía tablas o coeficientes para que el contribuyente asignara el valor.

No obstante, habilitaba, por un lado, a los Servicios de Valoración inmobiliaria para la realización de las actuaciones necesarias para que todas las oficinas gestoras del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto de Sucesiones y Donaciones de la Comunidad Autónoma de Aragón estuvieran en condiciones de proporcionar al contribuyente el valor de referencia de los inmuebles radicados en sus respectivas demarcaciones territoriales (Apartado Primero), valor que se puede suministrar tanto de forma verbal como, preferentemente, mediante su publicación en tablón de anuncios, por comunicación dirigida a colegios profesionales, instituciones u otros colectivos, con soporte informático, por medios telemáticos o por cualquier otro medio que se considere oportuno (Apartado Tercero).

Según el Apartado Segundo, *“por valor de referencia se entiende aquél que, relativo a la plena propiedad de un inmueble, fija, con base en datos estadísticos y estudios técnicos revisables periódicamente, una cifra por debajo*

<sup>1</sup> Por Orden autonómica de 23 de agosto de 2012 (BOA de 4 de septiembre), de conformidad con lo previsto en el artículo 57.1.b) LGT/2003, se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar por referencia al mismo, el valor real de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana radicados en el territorio de la CCAA de Aragón, excepto en el municipio de Zaragoza, teniendo la utilización por parte de la Administración Tributaria de Aragón de esos coeficientes aprobados la consideración de comprobación de valor de la correspondiente autoliquidación. La existencia de Ordenes similares en aplicación de este medio de comprobación ha sido totalmente desautorizada, como es sabido, por la doctrina del Tribunal Supremo (Sentencia de 23 de mayo de 2018 c. 1880/2017 y posteriores, antes citadas).

de la cual los valores declarados por los sujetos pasivos se considerarán de comprobación preferente.

Este valor podrá expresarse mediante la indicación de los criterios de valoración o, preferentemente, con una cifra concreta. Cuando resulte viable, el valor de referencia se expresará por comparación al valor catastral.

*El valor de referencia no es impugnabile mediante recurso administrativo.*

El Apartado Cuarto, de especial aplicación al caso suscitado, señalaba de forma rotunda que, *“En el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, cuando el valor declarado sea igual o superior al valor de referencia, no se solicitará, salvo en supuesto excepcional que pueda apreciar el propio liquidador, valoración individualizada de los inmuebles adquiridos”.*

El Apartado Sexto completaba esa previsión diciendo que: *“En aquellos casos en los que, habiendo el contribuyente declarado conforme al valor de referencia, una posterior comprobación de valor fijara un valor real distinto del declarado, no se incoará expediente sancionador alguno. Este tipo de comprobaciones, conforme a lo expuesto, deberá tener un carácter absolutamente excepcional”.*

Como se observa, la resolución citada, si bien no prohíbe de forma expresa la comprobación de valores por alguno de los medios previstos en el artículo 57.1 LGT/2003, deja muy claro que, si el valor declarado por los contribuyentes en el ISD es igual o superior al valor de referencia **proporcionado por la Administración**, salvo un supuesto excepcional, no se recabará la valoración individualizada de los inmuebles adquiridos y si se llegara a realizar esa postrera comprobación fijando un valor distinto al declarado, no se incoará expediente sancionador alguno.

El TEAR aragonés analizó esta cuestión, desestimando las alegaciones de los interesados, que habían ajustado los valores declarados a los resultantes de aplicar los valores de referencia, sobre la base de que ello no excluía, en todo caso, la posibilidad de que la Administración comprobase los valores reales acudiendo a los medios de comprobación del artículo 57.1 de la Ley, como hizo. El tema no fue analizado en la sentencia de instancia ni debatido en la casación. A pesar de ello, acertadamente, la Sala lo considera esencial y lo analiza extrayendo unas consecuencias importantes.

Por otro lado, a mayor abundamiento, no está de más recordar, aunque este no sea exactamente el caso, al partirse de una valoración singularizada proporcionada por el Servicio correspondiente, que la doctrina<sup>2</sup>, en relación con esos valores orientativos o de referencia había señalado que la existencia de los mismos no

puede convertirse en modo alguno en instrumento de comprobación.

Una cosa es – en efecto – que la actividad administrativa se centre fundamentalmente en las declaraciones o autoliquidaciones que no se ajusten a esos valores y otra que el acto de comprobación de valores pueda motivarse sobre la base de dichos valores ya que, el valor de mercado, sobre todo, en caso de inmuebles solo puede establecerse caso por caso, a través de una actualización individualizada personal y directa del perito, en línea con la doctrina sentada en este fallo, sin que se vea razón alguna para suavizar, en este caso, la exigencia de motivación, que no puede sustituirse, sin más, por ningún catálogo de precios preconstituido.

Pues bien, dado el tenor de la autoimposición de la Administración autonómica, plasmada en la Resolución de 23 de diciembre de 1999, no es de extrañar que la Sala, tras constatar que los herederos efectuaron su autoliquidación ateniéndose a los valores de referencia aprobados por la Administración en esa resolución de 1999, extremo no controvertido en ningún momento y a pesar de que esta circunstancia, que considera esencial, no fue debatida – como hemos dicho – en la casación, la valore oportunamente considerando que en estos casos no es posible efectuar una ulterior comprobación con una notable elevación del valor sin infringir principios tan cardinales como los principios de buena fe, sujeción a los actos propios y de buena administración y lo dice antes de su plasmación normativa en la LGT/2003, unos años más tarde.

En puridad, entendemos, ese debería haber sido el objeto principal del recurso contencioso en la instancia, lo que hubiera desembocado en la anulación sin más de la comprobación de valores practicada. No obstante, a pesar de que el TEAR de Aragón, en su extensa resolución rechazó, como hemos dicho, la alegación de los obligados tributarios relativa a la imposibilidad de realizar en todo caso la comprobación de valores por alguno de los medios del artículo 57.1 LGT/2003, cuando los mismos hubieran ajustado los valores declarados a los resultantes de aplicar los valores de referencia ( FD Quinto, in fine, de su fallo), al final, en la estimación de la reclamación pesó más la falta de motivación en general del dictamen pericial emitido, abandonándose ya en el recurso contencioso interpuesto contra esa resolución por la CCAA ante el TSJ de Aragón cualquier mención o referencia a este “esencial” ( este es el término que utiliza la sentencia del Tribunal Supremo) tema en la instancia, lo que no ha sido óbice, como hemos visto, para su toma en consideración por la Sala del Tribunal Supremo.

La única posibilidad de excepcionar a la regla expuesta y a la entrada en juego de los principios mencionados, como sigue diciendo el fallo, es que el perito, en su función de tal,

2 FALCON TELLA, R. en su trabajo “Valores orientativos de referencia y comprobación de valores” Quincena Fiscal nº 6/1997. Págs. 5-8.



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 – concluye- se ha abstenido de formular.

La nueva LGT/2003, como hemos dicho, ha incorporado, dándola el máximo valor normativo, una previsión similar, señalando en su artículo 134.1 que *“la Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta Ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios”* debiendo hacerse constar expresamente en dicha norma, para dotar a la misma de la máxima seguridad jurídica que, en el caso de que el obligado se hubiera ajustado en su declaración de valores a dichos valores publicados, no cabría ya la comprobación administrativa de valores, a salvo – claro está, de nuevo, - las posibles rectificaciones por errores materiales o de hecho cometidos por el obligado en la declaración o por errores en las propias tablas o estimaciones.

El Alto Tribunal ha tenido ya oportunidad de dar plena carta de naturaleza a esta previsión en su Sentencia de 21 de mayo de 2018 c.997/2017, respondiendo, entre otras, a la siguiente cuestión de interés casacional:

*“Desentrañar, a partir del artículo 134.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuáles son los efectos jurídicos de las normas publicadas por las Administraciones tributarias autonómicas en los que se recogen los valores y los criterios aplicables a efectos de determinar la base imponible de algunos impuestos, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”:*

Y lo hace, en su FD Tercero, de la siguiente forma:

*“(…) 3. El texto del artículo 134.1 ha sido siempre el mismo, antes de la Ley 36/2006 y después, de modo que, desde la entrada en vigor de la LGT, la Administración no puede comprobar los valores declarados por los obligados utilizando los parámetros publicados por ella en aplicación de alguno de los nueve métodos de comprobación previstos en el artículo 57.1.*

*4. Pues bien, la Generalidad de Cataluña publicó, mediante la Instrucción, unos coeficientes por municipio y por tributo que, aplicados al valor catastral (aprobado, por tanto, en virtud de la legislación del Estado sobre el Catastro Inmobiliario), permitían alcanzar el valor real a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como del que grava las transmisiones patrimoniales y los actos jurídicos documentados*

*5. Siendo así, no podía comprobar un valor fijado conforme a sus propios criterios, pues se lo impedía el inciso final del artículo 134.1 LGT, que es expresión*

*positiva en este concreto ámbito del principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 CE, y de sus corolarios consistentes en que no cabe defraudar la confianza legítima originada en los administrados por la propia Administración y en que esta última no puede ir contra sus propios actos.*

*6 Al no entenderlo así la Sala de instancia, revocando la resolución del TEAR de Cataluña, ha incurrido en la infracción del repetido artículo 134.1 LGT, denunciada por la Sra. X en su recurso de casación”:*

Vamos a terminar con el FD Sexto de la sentencia comentada, donde se condensa adecuadamente la doctrina jurisprudencial sobre la interpretación del artículo 57.1.e) de la LGT y el artículo 160.3 del Real Decreto 1065/2007, y que dice así:

*“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”:*

*Lo expuesto le lleva ya, aplicando esa doctrina al asunto concreto 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”:*

Queda claro, por tanto, que la regla general es el reconocimiento personal y directa de los inmuebles que debe valorar por parte del perito de la Administración cuando se acuda al medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.e) LGT/2003, regla que solo



excepcionalmente puede ser dispensada. Sobre esa base, como dice el Tribunal, cuando se considere innecesaria esa visita personal al bien ha de razonarse suficientemente en el expediente y caso por caso, por qué resulta innecesaria.

En el caso de que la Administración pretenda acogerse – a sensu contrario – para no realizar el reconocimiento directo, a la existencia de documentación contrastada, en los términos del artículo 160.2 RGIT ( el cual exige – no lo olvidemos- para que sea obligado el reconocimiento, que no puedan obtenerse “todas” las circunstancias relevantes de los bienes en fuentes documentales contrastadas), que permitiría excepcionar a la regla general, es necesaria ( si se acude, por ejemplo, como aquí, al método de comparación), la exacta identificación de las muestras y una aportación certificada de los documentos públicos en que se reflejen.

Por último, si el contribuyente se ha acogido en su declaración o autoliquidación a los valores de referencia aprobados por la Administración, la motivación, para apartarse de esos valores es, si cabe, más exigente, pues ha de acreditarse la necesidad de acudir a la prueba de peritos para corregir esos valores (demostrando, especialmente, que los valores de referencia aprobados son erróneos) o que, el contribuyente ha cometido algún error en la aplicación concreta de los mismos.

Por último, no queremos dejar pasar la oportunidad de poner de manifiesto que en el Proyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, publicado en el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados el 23 de octubre de 2020 y pendiente de aprobación, se introduce una notable modificación en el tema de la comprobación de valores ante la conflictividad existente y para salir al paso de la doctrina reciente del Tribunal Supremo, plasmada esencialmente en su Sentencia de 23 de mayo de 2018 en relación con el medio de comprobación del artículo 57.1.b) LGT/2003, a la que anteriormente hicimos mención y en la que, en aras de una mayor seguridad jurídica, se parte, en el caso de los inmuebles, de un valor de mercado que, no es otro que valor de referencial previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, en la fecha del devengo del impuesto. Dicha reforma ya ha merecido críticas por parte de la doctrina y su alcance merecería un trabajo ad hoc.

Simplemente aquí nos vamos a limitar a hacernos eco, de las razones concretas que llevan a esta reforma, plasmadas en el Apartado VI de su Preámbulo y en su articulado, que, como vamos a ver, van a afectar indirectamente al medio de comprobación del “dictamen de peritos de la Administración” del artículo 57.1.e) LGT/2003.

En este sentido, el apartado VI, señala que:

*“Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se modifica*

*la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado. La determinación del valor real ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción. A este respecto, el Tribunal Supremo ha manifestado que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y ha establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado. Por otra parte, este mismo órgano, en recientes pronunciamientos, entre ellos la sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018, ha determinado que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, que recoge la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, lo que dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración tributaria. **Esta dificultad se añade a la ya existente respecto de otros medios de comprobación de valores, como es el caso de la que se realiza mediante dictamen de peritos, sobre la que el Tribunal Supremo exige una comprobación «in situ», con visita del inmueble en cuestión, requisito exigido en diversas sentencias, entre las que cabe citar la sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015.** Por ello, se conceptúa como base imponible de estos impuestos el valor de mercado del bien o derecho que se transmita o adquiera. Además, en aras de la seguridad jurídica, en el caso de bienes inmuebles, se establece que la base imponible es el valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Esta norma se modifica en consonancia con el cambio, amparando un garantista procedimiento administrativo para el general conocimiento del valor de referencia de cada inmueble. Para el caso en que no se disponga, o no sea posible certificar dicho valor de referencia, se establece la regla alternativa para la determinación de la base imponible.*

*En coherencia con lo anterior, esta misma regla se añade en el Impuesto sobre el Patrimonio para los inmuebles cuyo valor haya sido determinado por la Administración en un procedimiento. También se modifica, en consonancia con lo anterior, el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, a fin de suprimir*

las referencias del precepto al valor real en la valoración de bienes inmuebles, y sustituirlo en particular a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el valor de referencia (...):

La referencia que hace ese apartado a la dificultad añadida de la tarea de comprobación cuando se acuda al dictamen de peritos de la Administración al exigirse, como hemos visto, por el Tribunal Supremo, como regla general, la comprobación "in situ" con visita del inmueble en cuestión por parte del perito, y la pretendida y previsible generalización del nuevo sistema de determinación de la base imponible en el ITPAJD y en el ISD, que lleva ya a directamente a considerar como valor de los bienes y derechos su valor de mercado (se considera como tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas) que, en el caso de inmuebles, será, con carácter general, como dijimos, el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, en la fecha del devengo del impuesto (distinto, a priori, por tanto, del valor catastral, que usan como base imponible algunos impuestos como el IRPF, el IBI o el IIVTNU), va a hacer realmente difícil, ante la simplicidad y comodidad de este sistema (la sentencia comentada, no obstante, como hemos visto, claramente contraria a sistemas similares, que no vienen complementados con la realización de una actividad comprobadora directa), que la Administración tributaria acuda al "dictamen de peritos de la Administración", con lo que ello supone en términos de motivación y reconocimiento directo, para comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos.

El cuerpo normativo del proyecto de ley, en lo que ahora importa, se contienen en los artículos cuarto y sexto, donde se introducen las modificaciones pertinentes en las normas reguladoras de los dos impuestos y que pasamos a transcribir:

**Artículo cuarto. Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

"(...) 2. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se

tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

4. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

5. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.»

**Artículo sexto. 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:**

"(...) Dos. Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 10, y se añaden nuevos apartados 3 y 4, que quedan redactados de la siguiente forma, pasando el actual apartado 2 a numerarse como 5:

«1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en el apartado 3

de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

3. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

4. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.»

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....29

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS .....29

- Adquisición de una nueva vivienda habitual en la que el transmitente no tiene la consideración de empresario o profesional ..... 29
- Entrega de vehículos por entidad aseguradora. .... 29
- Adquisición de un inmueble, por una persona física, a una persona jurídica que se dedica a la compraventa de bienes inmuebles por cuenta propia ..... 30
- Adquisición de solar por persona física que ejerce la actividad de economista y gestor, para construir oficinas ..... 31
- Préstamo personal sin intereses a devolver en un plazo no superior a 5 años por parte de una persona física ..... 32
- Calificación de primera o segunda entrega..... 33
- Fusión por absorción ..... 34
- Aportación de todos los inmuebles, afectos a la actividad de arrendamiento de inmuebles, junto con los medios personales y el resto de activos afectos..... 35
- Aportación no dineraria a una nueva sociedad de varios locales y viviendas de carácter ganancial salvo aquellos de los que, expresamente, se indica el carácter privativo de la esposa del consultante ..... 36
- Exceso de adjudicación "EVITABLE" ..... 36
- Prescripción de los contratos privados ..... 36
- Permuta de una finca con un titular de una explotación agraria prioritaria ..... 37
- Contrato de arrendamiento rústico cuando el arrendatario tiene concedida una ayuda de primera instalación o es titular de una explotación agraria prioritaria ..... 37
- Disolución, por divorcio, del régimen consorcial aragonés ..... 38
- Disolución de una sociedad patrimonial ..... 38
- Escritura pública de constitución de una Junta de Compensación de las fincas registrales que forman parte de un sector urbanístico incluido en un Plan General de Ordenación Urbana ..... 38

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....39

- Usufructo con facultad de disponer por actos inter vivos a título oneroso ..... 39
- Prueba de la titularidad de las cantidades depositadas en cuentas bancarias ..... 39
- Donación de participantes sociales en el ISD y su conexión con la ausencia de tribuna por ganancia patrimonial a efectos del IRPF ..... 42

## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### ADQUISICIÓN DE UNA NUEVA VIVIENDA HABITUAL EN LA QUE EL TRANSMITENTE NO TIENE LA CONSIDERACIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

(Consulta DGT V0116-21 de 28/01/2021).

Se trata, por tanto, de una operación no realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, por lo que constituye una operación no sujeta al Impuesto del Valor Añadido que, en consecuencia, el consultante tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

La sujeción a dicha modalidad excluye la aplicación de la cuota variable del documento notarial, por la incompatibilidad entre ambos conceptos establecida en el artículo 31.2 del texto refundido del ITP y AJD.

#### ENTREGA DE VEHÍCULOS POR ENTIDAD ASEGURADORA

(Consulta DGT V3490-20 de 02/12/2020).

La entidad aseguradora que, en el marco de un contrato de seguro, abona una indemnización al asegurado y/o beneficiario en caso que el mismo sufra el hurto/robo de su vehículo procediendo a su venta a terceros, una vez aparecido el vehículo, sin realizar ningún tipo de reparación.

Nos encontramos ante dos entregas de bienes cuya sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido debe analizarse desde el prisma de quien efectúa la entrega y su condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto:

##### a) Entrega del vehículo por su propietario, asegurado/beneficiario del contrato de seguro, a la entidad consultante:

De la información suministrada parece deducirse que la misma no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido toda vez que el transmitente no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos de dicho Impuesto sobre el Valor Añadido sino que se trataría de un particular, y, por tanto, de la transmisión de un vehículo integrante de su patrimonio personal.

En estos casos, la no sujeción de la entrega al Impuesto sobre el Valor Añadido se entiende sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder, en su caso, a efectos de otros Impuestos (como la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o, en su caso, del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones si se considerase que la transmisión se realiza a título gratuito).

##### b) Entrega posterior de los vehículos adquiridos por parte de la entidad consultante:

Hay que destacar que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece una presunción de actuación y condición de empresario a favor de las sociedades mercantiles si bien dicha presunción admitiría prueba en contrario.

Las entregas de los citados vehículos a título oneroso efectuadas por la entidad consultante se entenderán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando dichas entregas se realizasen por la entidad consultante en el ejercicio de una actividad empresarial, como podría ser la compraventa de vehículos usados, o bien si dichos vehículos formasen parte de su patrimonio empresarial.

Cabe destacar que lo anterior no queda desvirtuado por el hecho de que la actividad principal de la consultante sea la actividad aseguradora y que la naturaleza de los bienes adquiridos, los vehículos, no esté en consonancia con dicha actividad, tal como viene a sostener la consultante para afirmar la no afectación de dichos vehículos a su actividad empresarial.



En este sentido, al igual que la consultante manifiesta que realiza otra actividad empresarial, la de arrendamiento de inmuebles, que constituye sector diferenciado de actividad junto con la actividad de seguros, también podría iniciar una nueva actividad empresarial de compraventa de vehículos usados.

Por otro lado, el hecho de que la consultante no lleve a cabo la reparación de los vehículos antes de su venta tampoco es un elemento determinante de que no pueda existir una actividad económica de compraventa de vehículos usados o que dichos bienes no puedan considerarse integrantes de un patrimonio empresarial.

Conviene recordar, además, que es criterio de este Centro directivo considerar que la sola falta de contabilización del elemento patrimonial en cuestión no determina, por sí misma, la no afectación del mismo al patrimonio empresarial del sujeto pasivo (contestación vinculante de 7 de abril de 2008, número V0688-08).

En cualquier caso, cabe destacar que la afectación de un elemento a una actividad empresarial o profesional o el hecho de que un elemento forme parte de un patrimonio empresarial o profesional son cuestiones de hecho respecto de las que este Centro directivo no puede pronunciarse y que podrá acreditarse, en su caso, por cualquier medio de prueba admisible en Derecho.

Así, en caso que los vehículos adquiridos por la entidad consultante no se considerasen finalmente afectos a una actividad empresarial de compraventa de vehículos ni formasen parte de su patrimonio empresarial, su posterior entrega mediante contraprestación no se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido quedando sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Con independencia de lo anterior, en caso que los vehículos adquiridos se encontrasen afectos a una actividad empresarial o bien formasen parte del patrimonio empresarial de la consultante, como parece desprenderse del escrito de consulta, su ulterior entrega estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no resultando aplicable ningún supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7 de la Ley 37/1992.

No obstante, lo anterior, cabría analizar si podría ser de aplicación la exención técnica regulada en el artículo 20.Uno.25º de la Ley 37/1992 de acuerdo con el cual estarán exentas del Impuesto

*"las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley."*

### ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE, POR UNA PERSONA FÍSICA, A UNA PERSONA JURÍDICA QUE SE DEDICA A LA COMPRAVENTA DE BIENES INMUEBLES POR CUENTA PROPIA

(Consulta DGT V3516-20 de 10/12/2020).

Por regla general, la entrega de un inmueble por un sujeto pasivo del IVA es una operación no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD según lo dispuesto en los artículos 7.5 del Texto Refundido del citado impuesto.

En tal caso, si la referida operación se documentase en escritura pública, la no sujeción de la transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, dada la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto:

- Tratarse de una primera copia de una escritura o acta notarial
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable
- Contener un acto o contrato inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles

-No estar sujetos los referidos actos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias

Ahora bien, si se tratase de alguna de las operaciones exceptuadas de la regla general en el artículo 7.5 del Texto Refundido, o el transmitente no tuviese la consideración de sujeto pasivo del IVA, la transmisión del inmueble en cuestión tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuyo caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que establece el artículo 31.2 del citado texto legal.

**ADQUISICIÓN DE SOLAR POR PERSONA FÍSICA QUE EJERCE LA ACTIVIDAD DE ECONOMISTA Y GESTOR, PARA CONSTRUIR OFICINAS**

(Consulta DGT V3519-20 de 10/12/2020)

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)"

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con el sujeto pasivo de la entrega del solar objeto de consulta, el artículo 84, apartado uno, de la Ley 37/1992 dispone que serán sujetos pasivos del Impuesto:

"1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

– Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

(...)"

En este sentido, cabe señalar que, con fecha 24 de abril de 2013, tuvo lugar contestación vinculante a consulta con número V1415-13, planteada en relación con el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la aplicación del tercer guion de la letra e) del artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, por lo que se remite a la misma.

En dicha contestación se puso de manifiesto lo siguiente:

"(...).

Con respecto al sujeto pasivo de las entregas de bienes inmuebles dados en garantía del cumplimiento de una obligación principal, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto

sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Dicho precepto, con efectos desde el 31 de octubre de 2012, dispone lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...).

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

(...).”

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo en virtud de lo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión, de la Ley del Impuesto cuando se reúnan los siguientes requisitos:

a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

b) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de entregas y tener por objeto un bien inmueble que esté afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal.

c) Tales operaciones deben consistir en entregas de bienes distintas de aquellas a las que se refieren los dos primeros supuestos contemplados en el propio artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992.

d) Las entregas realizadas deben ser consecuencia de la ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, si bien la inversión del sujeto pasivo también se producirá en los casos de transmisión de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda por el adquirente.

(...).

2.- Sentados los conceptos anteriores, el análisis del mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión de la Ley 37/1992 exige una delimitación positiva de las operaciones incluidas y otra negativa de las excluidas; pues bien, en el propio tercer guión del artículo 84.Uno.2º.e) citado se incluye la delimitación positiva, regulándose en el primer y segundo guión de dicho precepto los supuestos excluidos (delimitación negativa).

En cuanto a la delimitación positiva, con carácter previo al estudio de las operaciones contempladas en el supuesto regulado en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guión de la Ley 37/1992, cabe aclarar la finalidad de la inclusión de este nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo llevada a cabo por la Ley 7/2012 anteriormente referida.

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 7/2012, la finalidad de la modificación del precepto es evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles en las que el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado no se ingresa en el Tesoro Público por el transmitente y es deducido por el adquirente.

Atendiendo a dicha finalidad, el propio artículo 84.Uno.2º, letra e), en su tercer guión contempla tres operaciones a las que resulta de aplicación la inversión del sujeto pasivo:

- Entrega de inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos.

- Entrega de inmuebles a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada.

- Entrega de inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente.

(...).”

En consecuencia con lo anterior, del escrito de consulta parece deducirse que en la entrega del solar, terreno edificable, mediante la que se va a cancelar la deuda hipotecaria del transmitente por parte de la persona consultante adquirente del mismo podrá ser de aplicación este supuesto de inversión del sujeto pasivo.

**PRÉSTAMO PERSONAL SIN INTERESES A DEVOLVER EN UN PLAZO NO SUPERIOR A 5 AÑOS POR PARTE DE UNA PERSONA FÍSICA**

(Consulta DGT V3565-20 de 16/12/2020).

Los préstamos constituidos por quien no tenga la consideración de empresario o profesional en el ejercicio de su actividad y, en cualquier caso, cuando no constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como parece ser en el presente caso en el que se trata de un préstamo de carácter familiar, estará sujeto al



concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.B) y 5 del TRLITPAJD, pero exento de dicha modalidad en virtud de la exención establecida en el artículo 45.I.B.15 del mismo texto legal.

No obstante, esta exención no exime de la presentación de la declaración del impuesto, ya que el artículo 51.1 del citado texto refundido establece dicha obligación en general para todos los hechos imponibles, con independencia de que estén o no exentos del impuesto.

Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 98 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo apartado 2 recoge diversas excepciones a la obligación de presentación de la declaración, sin que ninguna de ellas sea aplicable al supuesto planteado.

### CALIFICACIÓN DE PRIMERA O SEGUNDA ENTREGA

(Consulta DGT V3635-20 de 28/12/2020).

La entrega de la vivienda fue objeto de una previa transmisión cuando la misma se encontraba todavía en construcción, de manera que la primera entidad adquirente tuvo que realizar las obras correspondientes para finalizar dicha construcción.

En este sentido, en relación con la entrega de la edificación sin terminar, es conveniente recordar que, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 3 de octubre de 2016, número V4208-16, que, a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera o segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Por el contrario, si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla. La entrega de una edificación en construcción o no terminada estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Según criterio de este Centro directivo recogido, en particular, en la resolución de 10 de septiembre de 1998, "se debía considerar terminada una edificación cuando era objetivamente apta para un uso concreto (oficinas, aparcamiento, vivienda, etc.), sin necesidad de que el adquirente realice obra adicional alguna.

Resulta a estos efectos indiferente el grado de avance de las obras del edificio entregado, ya que si la construcción no se encuentra completamente finalizada no cabe considerar como terminado el objeto de la entrega. El certificado de finalización de la obra expedido por el arquitecto será un elemento de prueba de la finalización de la misma, si bien cabe que se encuentre terminada sin tal calificación.

En el caso de las viviendas, la cédula de habitabilidad es un trámite legal necesario para su utilización como tales, por lo que no se considerará terminada la vivienda que se entregase sin haber obtenido dicha cédula de habitabilidad.

Por otra parte, las zonas comunes (jardines, viales interiores, zonas deportivas), son elementos complementarios de manera que si el objeto principal de la entrega (la vivienda) se encuentra terminado, el hecho de que no lo estén los demás elementos complementarios no obsta para que la entrega se califique como primera entrega de edificación terminada."

No obstante, con la aprobación de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, habrá que atender a lo previsto en la misma para determinar cuándo se debe entender terminada una edificación.

A tal efecto, el artículo 6 de la citada Ley 38/1999, declara que:

"Artículo 6. Recepción de la obra.

1. La recepción de la obra es el acto por el cual el constructor, una vez concluida ésta, hace entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste. Podrá realizarse con o sin reservas y deberá abarcar la totalidad de la obra o fases completas y terminadas de la misma, cuando así se acuerde por las partes.

2. La recepción deberá consignarse en un acta firmada, al menos, por el promotor y el constructor, y en la misma se hará constar:

a) Las partes que intervienen.

(...)"

Por su parte, el artículo 7 de la Ley 38/1999, relativo a la documentación de la obra ejecutada, dispone lo siguiente:

"Una vez finalizada la obra, el proyecto, con la incorporación, en su caso, de las modificaciones debidamente aprobadas, será facilitado al promotor por el director de obra para la formalización de los correspondientes trámites administrativos.

(...)"

En virtud de los preceptos anteriormente transcritos, la terminación de una obra se acreditará, con carácter general, mediante el certificado final de obra suscrito por el director de obra y el director de la ejecución de la obra, aunque, una vez

finalizada la misma, deban formalizarse los correspondientes trámites administrativos para su ocupación.

Según lo dispuesto en el Código Técnico de la Edificación, aprobado mediante Real Decreto 314/2006, en el Anejo II, relativo a la documentación del seguimiento de la obra:

“1. En el certificado final de obra, el director de la ejecución de la obra certificará haber dirigido la ejecución material de las obras y controlado cuantitativa y cualitativamente la construcción y la calidad de lo edificado de acuerdo con el proyecto, la documentación técnica que lo desarrolla y las normas de la buena construcción.

2. El director de la obra certificará que la edificación ha sido realizada bajo su dirección, de conformidad con el proyecto objeto de licencia y la documentación técnica que lo complementa, hallándose dispuesta para su adecuada utilización con arreglo a las instrucciones de uso y mantenimiento.

(...).”

De acuerdo con lo anterior y con carácter general, el certificado final de obra tiene como finalidad confirmar que la edificación ha sido realizada por el director de la obra de conformidad con el proyecto respecto del cual se otorgó la correspondiente licencia de edificación y que la misma, previa la cumplimentación de los trámites administrativos que correspondan, está en condiciones de ser utilizada para el destino previsto. En estas condiciones, constituye reiterada doctrina de este Centro directivo considerar que, otorgada la certificación final de obra, la entrega de la correspondiente edificación tiene la consideración de primera entrega a efectos del Impuesto.

En este sentido, debe ponerse de manifiesto que, en los supuestos previstos por la legislación urbanística y en las condiciones en ella recogidas, el otorgamiento de la licencia de edificación se condiciona a la realización previa o simultánea de obras de urbanización a los efectos de dotar al terreno sobre el que se asienta de los servicios urbanísticos básicos, cuales son la red viaria, las redes de abastecimiento de agua potable y de saneamiento de aguas residuales y el suministro de energía eléctrica.

En consecuencia con lo anterior, según parece deducirse del escrito de consulta, la transmisión de la vivienda objeto de consulta que se realizó mediante subasta pública, no tendría la consideración de primera entrega en la medida en que la misma se realizó cuando todavía se encontraba en construcción y la adquirente tuvo que realizar las correspondientes obras para su finalización.

No obstante, la siguiente transmisión de dicha vivienda, realizada mediante aportación no dineraria a la actual entidad propietaria, según parece deducirse del escrito de consulta y sin otros medios de prueba disponibles, se debió encontrar sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que la misma se realizó una vez que ya se encontraba terminada su construcción y, por lo tanto, debió tener la consideración de primera entrega, en los términos expuestos anteriormente, salvo que a la misma le hubiese resultado de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, transcrito anteriormente.

Por lo tanto, si la segunda transmisión analizada tuvo la consideración de primera entrega a efectos del Impuesto (por no resultarle de aplicación el supuesto previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992), la entrega objeto de consulta se encontrará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que la misma tenga la consideración de segunda o ulterior entrega en los términos manifestados.

### FUSIÓN POR ABSORCIÓN

(Consulta DGT V3639-20 de 28/12/2020).

La entidad M absorbería a las entidades E, F y G que transmitirán a esta última entidad la totalidad de su patrimonio como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación

-Deslinde IVA-TPO:

Se produce la transmisión a la sociedad consultante la totalidad del patrimonio empresarial de otras tres sociedades.

Dichos patrimonios están constituidos fundamentalmente por los inmuebles objeto de su actividad.

Se especifica que la primera de las tres sociedades a absorber no cuenta con personal propio, aunque mantiene un contrato de prestación de servicios con la sociedad matriz consultante y existe un anexo al contrato laboral de una de las empleadas de la matriz consultante en el que se especifica que se encargará de la gestión de la sociedad a absorber. En relación con las otras dos sociedades, no se aporta información sobre sus medios materiales y personales.

Dicha transmisión quedará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la misma se acompaña de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determina la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada

elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, y en el caso de que no resulte aplicable el supuesto de no sujeción contenido en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, en la medida que van a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que constituyen terrenos y edificaciones a efectos del Impuesto pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.20º y 22º de la Ley.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de estas exenciones en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992.

-Tributación en el ITPAJD:

Dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

-Aplicación artículo 314 de la LMV:

En el supuesto objeto de consulta se plantea una operación de fusión por absorción, por lo que no concurre el primero de los requisitos anteriormente citados para la aplicación del artículo 314 de la LMV, pues no se produce transmisión de valores, sino la transmisión de la totalidad del patrimonio de la sociedad absorbida en favor de la sociedad absorbente que, en contraprestación, entregaran a los socios de aquella una participación en su capital, lo que constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, por lo que, en tal caso, la referida operación no quedaría sometida al artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores.

Ahora bien, sí podría resultar posible su aplicación en caso de que en el activo de dicho patrimonio se incluyeran valores en los que concurrieran las circunstancias exigidas en el apartado 2 de dicho precepto.

Sin embargo, aun en esta segunda alternativa, si se tratase de bienes afectos a la actividad empresarial de la entidad de la que se transmitan los valores, no concurrirían los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, por lo que, en principio, no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedaría exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al que está sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la referida transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

**APORTACIÓN DE TODOS LOS INMUEBLES, AFECTOS A LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, JUNTO CON LOS MEDIOS PERSONALES Y EL RESTO DE ACTIVOS AFECTOS**

(Consulta DGT V3687-20 de 30/12/2020).

Se consulta sobre aportación de todos los inmuebles, afectos a la actividad de arrendamiento de inmuebles, junto con los medios personales y el resto de activos afectos, a una sociedad limitada de nueva creación residente en territorio español, en la cual se subrogarían todos los contratos de arrendamiento que actualmente están en vigor.

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B).10 del Texto Refundido,

anteriormente transcrito.

Por último, debe señalarse que la exención no exime de la obligación de presentarla declaración del impuesto de acuerdo con lo previsto en el artículo 51.1 del TRLITPAJD.

## APORTACIÓN NO DINERARIA A UNA NUEVA SOCIEDAD DE VARIOS LOCALES Y VIVIENDAS DE CARÁCTER GANANCIAL SALVO AQUELLOS DE LOS QUE, EXPRESAMENTE, SE INDICA EL CARÁCTER PRIVATIVO DE LA ESPOSA DEL CONSULTANTE

(Consulta DGT V3694-20 de 30/12/2020).

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos, en cada caso, se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, las transmisiones objeto de consulta no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se complementa con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido del ITPAJD.

## EXCESO DE ADJUDICACIÓN ``EVITABLE``

(Consulta DGT V3481-20 de 02/12/2020).

Se consulta sobre la disolución del condominio sobre un inmueble previa agrupación de dos fincas cuya necesidad no resulta justificada en el escrito de consulta aludiéndose tan solo a "motivos técnicos" y adjudicándose el inmueble integro solo a uno de los comuneros.

En el supuesto planteado se adjudica el inmueble íntegro solo a uno de los comuneros produciéndose la total extinción de la comunidad de bienes, por lo que, si el bien tuviera la condición de indivisible, se trataría de un exceso de adjudicación inevitable que debería tributar por la cuota variable del documento notarial de actos jurídicos documentados, siempre que medie la preceptiva compensación en metálico por parte del hermano al que se adjudique la totalidad del bien al otro hermano, circunstancia a la que no se alude en el escrito de consulta.

De no mediar tal compensación la operación deberá tributar en el Impuesto sobre Donaciones.

Sin embargo, como se ha puesto de manifiesto en el escrito de consulta, el inmueble actual procede de la agrupación de dos inmuebles, lo que lleva a deducir que no tiene la condición de indivisible, ya que previamente estuvo dividido.

En tal caso, el exceso de adjudicación ya no es inevitable, por lo que estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, y no a la de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

## PRESCRIPCIÓN DE LOS CONTRATOS PRIVADOS

(Consulta DGT V3513-20 de 09/12/2020).

Respecto de la prescripción del ITPAJD, el consultante manifiesta que el primero de los contratos se suscribió el 14 de junio de 1976, habiendo fallecido el adquirente el 4 de julio de 2001; en cuanto al segundo, se celebró el 25 de agosto de 1976, falleciendo el adquirente el 18 de noviembre de 1994, por lo que, siempre que ambos adquirentes fueran firmantes de los respectivos contratos, será la fecha del fallecimiento de estos la que deberá tenerse en cuenta como fecha del documento privado a los efectos de la prescripción del Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por haber transcurrido el plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria.

Por otro lado, en cuanto a la herencia, la prescripción se contará desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Sin embargo, en cualquiera de los tres supuestos, prescripción de los dos contratos privados y de la herencia, se desconoce

si se ha producido alguna de las circunstancias que darían lugar a la interrupción de la prescripción, cuestión de hecho que, como tal, queda fuera de la competencia de este Centro Directivo, por lo que será la oficina liquidadora de la Comunidad Autónoma correspondiente la que, en función de los documentos aportados, será competente para pronunciarse al respecto.

**PERMUTA DE UNA FINCA CON UN TITULAR DE UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA**

(Consulta DGT V3514-20 de 09/12/2020).

El artículo 12 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, con ocasión de las permutas de fincas rústicas, establece lo siguiente:

“Estarán exentas en la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas con competencias en esta materia, siempre que, al menos, uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria y la permuta, que deberá realizarse en escritura pública, tenga alguna de las siguientes finalidades:

- a) Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario.
- b) Suprimir servidumbres de paso.
- c) Reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado.”

Dado que la finalidad de las permutas que se pretenden es, según se señala, “Reestructurar nuestras respectivas explotaciones, realizando una concentración de carácter privado” entiende esta Dirección General que dicho propósito encaja en los supuestos de reestructuración de la letra c) y que, en consecuencia, procedería la exención en la modalidad “transmisiones patrimoniales onerosas” del impuesto que nos ocupa. No obstante, ha de recalcarse la necesidad no solo de la escrituración pública de las permutas sino de su previa autorización por los organismos competentes.

En la documentación aportada por la entidad consultante está la autorización por parte de la Administración competente para que el titular de la explotación agraria prioritaria adquiera la finca de la que es titular el consultante y pueda aplicarse los beneficios que establece el artículo 11 de la Ley 19/1995, solicitud de reducción que consta en la escritura de permuta, pero no aparece ninguna autorización a la operación de permuta, requisito que establece el artículo 12 de la Ley 19/1995, como condición necesaria para poder aplicarse la exención, por lo que, en principio, no parece que la entidad consultante tenga derecho a la exención establecida en el artículo 12 de la Ley 19/1995, no obstante, será la Oficina gestora competente, la que en función de la documentación aportada, establecerá si la entidad consultante tiene derecho o no a la exención.

Ahora bien, en cualquier caso, se considera aplicable al supuesto planteado en el escrito de consulta, sin necesidad de la previa autorización pública pero, lógicamente, operando solo en el supuesto de la adquisición realizada por el titular de la explotación agraria prioritaria, el precepto del artículo 11 de la Ley 19/1995, conforme al cual “en la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, “intervivos” o “mortis causa”, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. Para la aplicación del beneficio deberá realizarse la transmisión en escritura pública, y será de aplicación lo establecido en el apartado 2 del artículo 9.

**CONTRATO DE ARRENDAMIENTO RÚSTICO CUANDO EL ARRENDATARIO TIENE CONCEDIDA UNA AYUDA DE PRIMERA INSTALACIÓN O ES TITULAR DE UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA**

(Consulta DGT V3615-20 de 21/12/2020).

Los beneficios fiscales de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias son aplicables a distintos supuestos de transmisiones onerosas o lucrativas; sin embargo, no existe ningún incentivo fiscal a los contratos de arrendamientos rústicos.



**DISOLUCIÓN, POR DIVORCIO, DEL RÉGIMEN CONSORCIAL ARAGONÉS**

(Consulta DGT V3616-20 de 21/12/2020).

Nos encontramos ante una única comunidad de bienes que deberá tributar por actos jurídicos documentados, aunque como el régimen económico del matrimonio era el consorcial aragonés, equivalente o análogo al de sociedad de gananciales regulado en el Código Civil, resultará exento del mismo en aplicación del artículo 45.I.B)3 del TRLITPAJD.

Ahora bien, la comunidad no se ha disuelto cumpliendo la regla especial, ya que se podrían haber hecho lotes en el que el desequilibrio fuera el menor posible.

Si la vivienda y la plaza de garaje y trastero constituyesen una unidad a efectos registrales, ya sea por constituir ambos bienes una única finca registral, vivienda con un anexo inseparable, o porque siendo fincas independientes estuvieran vinculadas registralmente en cuanto a su transmisibilidad (vinculación ob rem), se considerará que son indivisibles o desmerecen mucho con su división; en caso de no ser así, el exceso de adjudicación respecto a que se adjudique la consultante el trastero y la plaza de garaje es evidente.

También es evidente el exceso de adjudicación respecto a los vehículos, que se deberían haber adjudicado, en cualquier caso, el ex marido.

Por lo tanto, los excesos de adjudicación evitables deberán tributar por el concepto de transmisión patrimonial onerosa.

**DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD PATRIMONIAL**

(Consulta DGT V0092-21 de 27/01/2021)

Se consulta sobre la disolución de una sociedad patrimonial cuyos partícipes forman parte de un grupo familiar y cuyo activo está compuesto, mayoritariamente, por varios inmuebles, los cuales no proceden de promoción inmobiliaria propia, sino que fueron adquiridos por la entidad.

La disolución y liquidación de una sociedad con la adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos.

La base imponible para cada socio será el valor real de los bienes y derechos adjudicados, que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, y el tipo de gravamen será el 1 por 100.

En caso de producirse un exceso de adjudicación, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme al apartado anterior, el exceso de adjudicación que se origine estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, con arreglo al artículo 7.2.B).

La base imponible estará constituida por el valor real de los bienes adjudicados, el cual debe ser declarado por el contribuyente y podrá ser objeto de comprobación por la Administración tributaria gestora del impuesto.

**ESCRITURA PÚBLICA DE CONSTITUCIÓN DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN DE LAS FINCAS REGISTRALES QUE FORMAN PARTE DE UN SECTOR URBANÍSTICO INCLUIDO EN UN PLAN GENERAL DE ORDENACIÓN URBANA**

(Consulta DGT V0093-21 de 27/01/2021).

Aunque, en principio la mera constitución de la Junta de Compensación no reúne ninguno de los requisitos del artículo 31 TRLITPAJD, pues ni tiene por sí misma contenido económico ni tiene acceso al registro de la Propiedad, aun cuando sea inscribible en el Registro de Entidades Urbanísticas Colaboradoras, registro de carácter administrativo no contemplado en el artículo 31.2.

Sin embargo, la no sujeción a la cuota variable del documento notarial no puede predicarse con carácter general, sino que dependerá de las circunstancias concretas que concurran en cada caso y que pudieran modificar la naturaleza no valuable y no inscribible de la escritura en cuestión.

En este sentido se ha manifestado esta Dirección General en Consulta CV3456-20, de 30 de noviembre de 2020, en la que se hacía referencia a una escritura de constitución de una Junta de compensación en la que se determinaba el valor de las fincas incluidas en el ámbito de actuación de la Junta y se señalaba que dicha escritura debía presentarse al registro de la Propiedad para tomar razón de la afección total de las fincas a la Junta de Compensación.

En tal supuesto se entendía que el contenido de la escritura tenía por objeto cantidad o cosa valuable, constituido por el valor de las referidas fincas, y que se trataba de un acto inscribible, todo lo cual determinaba la sujeción a la cuota variable

sobre una base imponible coincidente con el valor de las fincas incluidas en el ámbito de la Unidad de Actuación objeto de la Junta de Compensación.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### USUFRUCTO CON FACULTAD DE DISPONER POR ACTOS INTER VIVOS A TÍTULO ONEROSO

(Consulta DGT V3512-20 de 09/12/2020)

El artículo 26 de la LISD dispone lo siguiente en su letra d):

“Artículo 26. Usufructo y otras instituciones.

Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

(...)

d) Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

(...)”.

El precepto transcrito se encuentra desarrollado reglamentariamente en el artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Ley 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), en adelante RISD, del siguiente modo:

“Artículo 52. Instituciones equiparables al derecho de usufructo o de uso.

1. Siempre que como consecuencia de las disposiciones del causante o de la aplicación de las normas civiles reguladoras de la sucesión, se atribuya a una persona el derecho a disfrutar en todo o en parte de los bienes de una herencia, temporal o vitaliciamente, se entenderá a efectos fiscales la existencia de un derecho de usufructo o de uso, valorándose el respectivo derecho, cualquiera que sea su nombre, conforme a las reglas establecidas para los usufructos o derechos de uso temporales o vitalicios.

No obstante, si el adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes, se le liquidará el impuesto por el pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que proceda de la porción de impuesto que corresponda a la nuda propiedad si se justificara la transmisión de los mismos bienes a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable.

(...)”.

Respecto al devengo del impuesto, el artículo 24.1 de la LISD, establece:

“En las adquisiciones por causa de muerte (...) el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante (...)”

No obstante, el apartado 3 del mismo artículo dispone:

“Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.”

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 47.3 del RISD, que además añade que “se atenderá a ese momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.”

Conforme a los preceptos transcritos, el consultante deberá tributar por la adquisición del pleno dominio de los bienes dejados por el causante, sin perjuicio del derecho a la devolución a sus sucesores de lo pagado de más por la nuda propiedad de lo que no hubiera dispuesto a su fallecimiento. Respecto al heredero que recibe la nuda propiedad, el devengo del impuesto queda suspendido hasta que se haga efectiva la adquisición de los bienes que queden a la muerte del usufructuario por no haber dispuesto éste de los mismos. En ese momento, el nudo propietario sucederá directamente al causante, atendiendo al valor de los bienes del caudal hereditario en dicho momento y con arreglo a los tipos de gravamen en vigor en dicha fecha.

### PRUEBA DE LA TITULARIDAD DE LAS CANTIDADES DEPOSITADAS EN CUENTAS BANCARIAS

(Consulta DGT V3614-20 de 21/12/2020)

El análisis de la propiedad del dinero depositado en cuentas bancarias de titularidad común requiere examinar las normas civiles y la jurisprudencia relativas a los depósitos bancarios. A este respecto, el análisis de la propiedad del dinero depositado

en las cuentas bancarias y la facultad de disposición sobre cuentas bancarias solidarias o indistintas exige distinguir entre titularidad de disposición y titularidad dominical. Además, en cuanto a la primera deben diferenciarse las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan o haya fallecido alguno de ellos.

Primero: Distinción entre titularidad de disposición y titularidad dominical.

A este respecto, cabe indicar, en primer lugar, que el Derecho tributario no modifica la titularidad de los bienes y derechos y así se establece con carácter general en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991), donde se determina lo siguiente:

“Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones, se atribuirán a los sujetos pasivos según las reglas y criterios de los párrafos anteriores.”

Del artículo anterior se desprende con toda claridad que no existe un sistema de atribución de bienes o derechos diferente en el ámbito fiscal al que corresponde en el ordenamiento jurídico general. No obstante lo anterior, es bien conocido que la titularidad de los saldos de las cuentas de depósito que figuran a nombre de varias personas de forma indistinta es una cuestión que ha sido objeto de análisis por diversas instancias, pero que el Tribunal Supremo ha aclarado en varias sentencias, por ejemplo en la de 19 de diciembre de 1995, cuyos fundamentos de derecho tercero y cuarto recogen la jurisprudencia a seguir en estos casos –con citas de anteriores sentencias del mismo tribunal (sentencias de 24 de marzo de 1971, 19 de octubre de 1988, 8 de febrero de 1991, 23 de mayo de 1992, 15 de julio de 1993, 15 de diciembre de 1993 y 21 de noviembre de 1994)–, y que este Centro Directivo entiende plenamente aplicable. En ellos, el Tribunal Supremo dice, entre otras cosas, lo siguiente:

«FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO. - La Sala, en línea de principio, y a propósito del objeto litigioso que versa sobre la propiedad de los saldos económicos existentes en las cuentas corrientes o libretas alusivos a los depósitos bancarios propiedad del titular premuerto quien autoriza a la respectiva entidad para que figure también como cotitular de las mismas su sobrino, el demandado hoy recurrido, ha de precisar:

1.º) Dentro de los hoy llamados «contratos bancarios», según la doctrina el contrato de cuenta corriente es en el Derecho español una figura atípica ... encuadrable en nuestro Derecho dentro del marco general del contrato de comisión ... Asimismo en cuanto a su significado jurídico comercial, la cuenta corriente bancaria va adquiriendo cada vez más autonomía contractual, despegándose del depósito bancario que le servía de base y sólo actúa como soporte contable. En todo caso la cuenta corriente bancaria expresa siempre una disponibilidad de fondos a favor de los titulares de la misma contra el Banco que los retiene ...

2.º) Mas su problemática se presenta a la hora de distinguir entre la disposición o gestión de sus fondos o numerario y la propiedad de los mismos, sobre todo, cuando ha fallecido su titular, y cuando dicha cuenta o depósito figure abierta a nombre de dos o más titulares ... ya que, entonces, aparece el conflicto sobre si el propietario fue el premuerto y de él derivarlo «mortis causa» a sus causahabientes o, bien, lo es el titular «supérstite», eventualidad esta que en la práctica bancaria se suele resolver con base en los artículos 1.137 y 1.138 del Código Civil en el sentido de que si la cuenta figuraba mancomunadamente, sólo podía disponerse con la firma de todos los titulares, no así cuando se está con el rito de la cuenta «indistinta o solidariamente», que ha de figurar expresamente, pues, entonces, cualquiera de ellos puede disponer de parte o del todo y hasta resolverla o extinguirla vía artículo 279 del Código de Comercio, proyectando esta tesis en la, en su caso, adscripción dominical, excluyendo la «mortis causa», a favor del supérstite.

3.º) En línea jurisprudencial, ... con base, entre otras, en sentencia de 24 marzo 1971, “es inaceptable el criterio de que el dinero depositado en las cuentas indistintas pasó a ser propiedad de la recurrente, por el solo hecho de figurar como titular indistinto, no propietario ...; los depósitos indistintos no presuponen comunidad de dominio sobre los objetos depositados, debiendo estarse a lo que resuelvan los Tribunales sobre la propiedad de ellos; incumbe al causahabiente del depositante acción para reivindicar de la persona designada en el depósito indistinto los efectos que hubiera retirado del mismo sin título para apropiárselo”; y así, se ha afirmado en sentencia de 8 febrero 1991 que “... el mero hecho de



apertura de una cuenta corriente, en forma indistinta, a nombre de dos (o más) personas, como norma general lo único que comporta "prima facie", en lo referente a las relaciones derivadas del depósito irregular en que toda cuenta corriente bancaria se apoya, es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, pero no determina, por sí solo, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales, sobre dicho saldo de los dos (o más) titulares indistintos de la cuenta, ya que esto habrá de venir determinado únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta ..."; y se reitera en la sentencia de 15 diciembre 1993 que "... ha de tenerse en cuenta que si bien figuran en esta clase de negocios unos titulares, que podemos denominar "titulares bancarios", ello sólo significa que esta circunstancia es más bien operativa para la dinámica del contrato, lo que influye y determina "prima facie", en lo referente a las relaciones del depósito que se lleva a cabo, es que cualquiera de dichos titulares ostenta facultades de disposición frente al banco, bien individual o conjuntamente, pero no establece la existencia de un condominio y menos por partes iguales, ya que éste lo fija las relaciones internas de los titulares y, más concretamente, en razón a la originaria pertenencia de los fondos depositados ..."; de donde, pues, no cabe presunción ni de titularidad dominical, ni de atribución por mitad o partes iguales, pues ello se relega a la prueba dentro de las relaciones internas entre los titulares bancarios, pudiendo, en cierto modo, ser una variante la sentencia de 21 noviembre 1994 ("... si partimos de la base de que por no haberse acreditado la propiedad exclusiva de la cantidad existente en la cuenta corriente indistinta en favor de ninguno de los cotitulares de la misma, y por aplicación del precepto del artículo 1138, se debía presumir dividido el crédito del Banco en tantas partes como fueran los deudores, por lo que a la muerte de un cotitular, ambos eran dueños de la mitad de la suma depositada en el Banco, una vez producido el óbito de uno de ellos, y aun sin necesidad de proceder a la partición de la herencia, la suma cuyo dominio pertenecía a la titular fallecida debió pasar a sus herederos"), que establece en cambio la presunción de esa propiedad por mitad entre los dos cotitulares.

4.º) En definitiva, y ratificando esa línea jurisprudencial, y salvo algún caso en particular, en donde bien por la forma de haberse practicado la apertura de la cuenta, o más bien, la finalidad o intención reflejada en la autorización «ex post» tras la precedencia por el único titular, cuando así, además lo aprecie la Sala «a quo», no es posible la atribución de propiedad del saldo por la mera referencia a la repetida cotitularidad, sino que ha de integrarse con la penetración jurídica en las relaciones particulares de los interesados: fondo común, sociedad existente, o bien nexo de parentesco, amistad, gestión conferida, autorización o mandato, en respectiva.

FUNDAMENTO DE DERECHO CUARTO. Aplicando la anterior doctrina al recurso, ... no deja duda alguna que manteniéndose la propiedad exclusiva del mismo sobre las libretas correspondientes –así se escribe... «abiertas a mi nombre, propietario de las mismas...»–, el nuevo cotitular designado lo era simplemente a los efectos de poder disponer de dichos fondos en vida del propietario designante o autorizante, por lo que, tras su muerte, es llano que el depósito existente debía integrar su patrimonio relicto referido a sus herederos...».

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los fondos depositados en una cuenta bancaria abierta a nombre de dos o más titulares con el carácter de indistinta o solidaria no pertenecen por ese solo hecho a todos los cotitulares (la cotitularidad no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos por partes iguales), sino que lo que tal titularidad de disposición solidaria significa es que cualquiera de dichos titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta. La titularidad dominical sobre dichos fondos y, en su caso, la existencia de condominio sobre ellos, habrá de venir determinada únicamente por las relaciones internas entre ambos titulares y, más concretamente, por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros.

Segundo: Distinción entre las facultades de disposición sobre una cuenta indistinta según vivan los cotitulares o haya fallecido alguno de ellos.

Ya se ha dicho que el mero hecho de apertura de una cuenta corriente, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que comporta "prima facie", en lo referente a las relaciones derivadas del depósito irregular en que toda cuenta corriente bancaria se apoya, es que cualquiera de los titulares tendrá, frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta (titularidad de disposición). Por lo tanto, cualquiera de ellos puede disponer de parte o del todo y hasta resolverla o extinguirla vía artículo 279 del Código de Comercio. Todo ello, con independencia de la titularidad dominical, que deberá probarse con arreglo a derecho y al margen de la prueba sobre la cotitularidad de disposición de la cuenta.

Ahora bien, esta titularidad de disposición total sobre el saldo de la cuenta sólo mantendrá su vigencia mientras vivan los cotitulares de ella (salvo que antes decidan resolver o modificar las condiciones del contrato), pero no puede extenderse más allá de la muerte de alguno de ellos, pues, en ese momento, entran en juego las disposiciones civiles que regulen la

sucesión del fallecido. Como ha dicho el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, «... a la muerte de un cotitular, ... y aun sin necesidad de proceder a la partición de la herencia, la suma cuyo dominio pertenecía a la titular fallecida debió pasar a sus herederos.».

Es decir, a partir del momento del fallecimiento de uno de los cotitulares, el otro –u otros– deja de tener facultad de disposición sobre la parte del saldo de la cuenta indistinta cuya titularidad dominical correspondía al fallecido, que debe integrarse en el caudal relicto del causante y pasar a sus causahabientes (herederos o legatarios), según lo dispuesto en los artículos 659 («La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte») y 661 («Los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones») del Código Civil.

Tercero: Porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada cotitular de dichas cuentas.

De acuerdo con lo expuesto en los apartados anteriores, no es posible establecer a priori el porcentaje del dinero depositado en cuentas bancarias solidarias o indistintas que corresponde a cada uno de los cotitulares de dichas cuentas, ya que la titularidad dominical sobre el dinero vendrá determinada por la originaria pertenencia de los fondos o numerario de los que se ha nutrido cada cuenta, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros en la oficina liquidadora correspondiente, este Centro Directivo no tiene competencias para determinar el origen de los fondos.

**DONACIÓN DE PARTICIPACIONES SOCIALES EN EL ISD Y SU CONEXIÓN CON LA AUSENCIA DE TRIBUTACIÓN POR GANANCIA PATRIMONIAL A EFECTOS DEL IRPF**

(Consulta DGT V3505-20 de 09/12/2020)

En cuanto al ISD:

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

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

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

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

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

Como determina el precepto transcrito, la aplicación de la reducción presupone la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. En este sentido el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece que estarán exentos del impuesto:

"Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos del impuesto:

(...).

Ocho.

Uno. (...).

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

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

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

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

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

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora."

Por lo tanto, para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD se deben cumplir los requisitos previstos en el precepto reproducido, entre ellos la exención en el Impuesto de Patrimonio de acuerdo con lo previsto en el artículo 4 Ocho. Dos de la LIP.

En cuanto al IRPF:

La letra c) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, literalmente establece:

"3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...).

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de

la transmisión.”

De acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones “...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987...”; es decir, tal y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta V0480-12, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS .....	46
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....	46
Prueba de la inexistencia de incremento de valor .....	46
Tratamiento fiscal de la fusión en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana .....	48



## CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

#### PRUEBA DE LA INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR

(Consulta DGT V3485-20 de 02/12/2020)

En fecha 11 de mayo de 2017, el Pleno del Tribunal Constitucional dictó la sentencia número 59/2017 (BOE de 15 de junio), en la que resolvía la cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera en relación con el artículo 107 del TRLRHL.

En el fundamento jurídico 5 el Tribunal Constitucional señala claramente que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. En consecuencia, en el fallo estima la cuestión prejudicial planteada y declara inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de incrementos de valor.

Asimismo, hay que tener en cuenta el criterio de la sentencia 1163/2018 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de fecha 09/07/2018, en relación con la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, que conforme con el criterio de este Centro Directivo, establece que:

- Ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado –o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico, ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanar de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE); ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho; ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU.

- En la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL, sólo en aquellos supuestos en los que se somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión. Estos preceptos son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos 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 valor.

- En dicha STC se declara la inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL, en cuanto que imposibilitaba al sujeto pasivo acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL.

- Que corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Demostrada la inexistencia de plusvalía no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución). En caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de

incremento de valor).

Posteriormente, la sentencia 1248/2018 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de fecha de 17 de julio de 2018, realiza una remisión íntegra a los razonamientos expresados en la sentencia nº 1163/2018 de la misma Sala, incidiendo en la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a), en la posibilidad de valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno por el aplicador del Derecho y en que corresponde al sujeto pasivo del impuesto probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta sentencia casa y anula la sentencia de 19 de julio de 2017 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en tanto contiene un criterio contrario al establecido en la sentencia 1248/2018, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL, sobre determinación de la base imponible han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, afirmación que rechaza el Tribunal Supremo.

Este criterio es también confirmado por diversas sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, entre ellas, las sentencias 1588/2018 de fecha 06/11/2018, 1791/2018 de fecha 18/12/2018, 1805/2018 de fecha 19/12/2018, 1847/2018, 1848/2018, 1855/2018 y 1863/2018 de fecha 20/12/2018, 164/2019 de fecha 12/02/2019 y 568/2019 de fecha 25/04/2018.

Así, en el fundamento de derecho séptimo de la citada sentencia 313/2019 del Tribunal Supremo, se señala:

“Ciertamente, cabe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho que dicha situación de riqueza potencial es inexistente, pero ello habrá de ser en el marco de los hechos de los actos de relevancia jurídica que enmarcan temporalmente el período de generación de esa riqueza potencial, esto es, adquisición y enajenación, y no por gastos, costes, inversiones o mejoras producidas sobre el bien en momentos diferentes.”

De acuerdo con la anteriormente relacionada doctrina del Tribunal Supremo relativa a la interpretación de la STC 59/2017, corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El sujeto pasivo puede probar la inexistencia de incremento de valor del terreno mediante cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y más concretamente, de acuerdo con las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 105 y siguientes). Así, el artículo 105 de la LGT dispone:

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

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”

Y el apartado 1 del artículo 106 de la LGT dispone:

“1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”

El medio de prueba elegido por el sujeto pasivo debe probar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al período de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dicho terreno. En el caso objeto de consulta, debe probarse que no se ha producido incremento de valor entre la fecha de adquisición del bien inmueble por el causante y la fecha de fallecimiento del mismo.

Respecto del medio de prueba señalado por el consultante, los recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) satisfechos en los últimos 10 años relativos a los distintos bienes inmuebles urbanos, se considera que los mismos solo hacen prueba del importe satisfecho por el IBI en cada uno de los años, la referencia catastral y el valor catastral de bien inmueble, la identidad del obligado tributario, pero no se considera que dichos recibos puedan probar la inexistencia de un incremento de valor real puesto de manifiesto en el momento de la transmisión de los inmuebles por el fallecimiento del causante y generado desde la adquisición del inmueble por el causante.

El Tribunal Supremo, tanto en las sentencias 1163/2018 y 1248/2018, así como en otras de las sentencias anteriormente citadas, considera que “los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto –que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.”

**TRATAMIENTO FISCAL DE LA FUSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

(Consulta DGT V3639-20 de 28/12/2020)

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del TRLRHL establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Por su parte, la disposición adicional segunda de la LIS, regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en la operación de fusión expuesta, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS, apreciación que compete a la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los sujetos pasivos del citado impuesto las sociedades absorbidas.

