

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Recientes propuestas de reforma de los tributos patrimoniales

José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional.....4

TEMAS FISCALES

Efectos del cambio de criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Resolución de 23 de junio de 2022.....15

Segunda solicitud de rectificación referida a una misma obligación tributaria. Resolución de 24 de mayo de 2022.....21

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA29
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....29
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones33
- Procedimiento tributario36

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....40
- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....40

TRIBUTOS MUNICIPALES





TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....4

Recientes propuestas de reforma de los tributos patrimoniales.....4

José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente).
Letrado del Tribunal Constitucional.



RECIENTES PROPUESTAS DE REFORMA DE LOS TRIBUTOS PATRIMONIALES

José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente) Letrado del Tribunal Constitucional.

1. Introducción

La presentación, el pasado 3 de marzo de 2022¹, del Informe del Comité expertos para la reforma tributaria (en adelante, "Informe") ha vuelto a traer al debate público diversas propuestas de reforma fiscal. Junto con la fiscalidad medioambiental, societaria y digital, la imposición patrimonial es uno de los bloques temáticos a los que se presta especial atención.

En el presente trabajo damos cuenta de las principales propuestas del Informe en relación los tributos patrimoniales, con referencia, en su caso, a informes anteriores, tales como el conocido como informe Lagares de febrero de 2014² y el informe para la revisión del sistema de financiación autonómica de febrero de 2017³.

En el ámbito internacional, sigue siendo referencia obligada el *Mirrlees review* de 2011⁴.

Nos centraremos -como hace el Informe- en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Una primera crítica que se le ha hecho es que no analizara el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD),

aunque cabe explicarlo por los términos del mandato recibido del Ministerio de Hacienda. Un reciente estudio de la Fundación Impuestos y Competitividad, al que también nos referiremos, aborda en detalle esta importante figura. El Informe tampoco estudia el otro gran impuesto patrimonial de nuestro sistema que es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), que sí fue examinado, junto con el resto de los tributos locales, en el Informe sobre reforma de la financiación local emitido el junio de 2017⁵.

2. Impuesto sobre el Patrimonio

Siguiendo un criterio lógico, la primera pregunta que plantea el Informe es si este tributo debe mantenerse en el sistema fiscal español. Para responderla, parte de un análisis conjunto de los tributos sobre la riqueza como instrumento de redistribución en un contexto de aumento de la desigualdad (según estudios de la OCDE y del FMI que se citan), desigualdad que resulta ser más acusada en la distribución de la riqueza que en la de la renta⁶.

Nos parece oportuno precisar que el estado de opinión no es el mismo en relación con el IP y el ISD. Prueba de ello es que el primero se mantiene en pocos países, mientras que el segundo está mucho más generalizado⁷. Tampoco coinciden las valoraciones de los expertos y de informes previos de reforma fiscal. Así, el *Mirrlees review*⁸ se posicionaba claramente en contra de mantener el IP y, en

1 La creación del comité tuvo lugar por Resolución de 12 de abril de 2021 de la Secretaría de Estado de Hacienda. Ha estado presidido por Jesús Ruiz-Huerta Carbonell, catedrático emérito de Economía Aplicada de la Universidad Rey Juan Carlos de Madrid. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2021/S.E.HACIENDA/12-04-21-NP-COMITE-REFORMA-FISCAL.pdf>

2 Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx.

3 Disponible en: Reforma del sistema de financiación autonómica.: Ministerio de Hacienda

4 *Tax by design. The Mirrlees Review*, Institute for Fiscal Studies. Disponible en: <https://www.ifs.org.uk/publications/5353>

5 https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/InformacionEELLS/Reforma_SFL.aspx

6 Pág. 621 del Informe.

7 Vid. los países que mantienen un IP en las págs. 657-659 del Informe y los que tienen un ISD en las págs. 691-693.

8 Págs. 347-348.

cambio, a favor de conservar el ISD, aunque introduciendo cambios importantes (a la vista de su configuración en el Reino Unido, para el que está principalmente pensado dicho estudio). El informe Lagares también sugería eliminar el IP, incluso estableciendo una disposición que impidiera a las CCAA mantenerlo como impuesto propio⁹. Por el contrario, el informe para la reforma del sistema de financiación de 2017 aducía argumentos a favor de mantenerlo, tanto teóricos -su posible función de redistribución de la riqueza- como prácticos -la recaudación que representa para los presupuestos autonómicos-. También se han publicado recientes trabajos doctrinales que realzan el valor del IP como vía de gravar un índice de capacidad de pago tan legítimo como la renta y el consumo¹⁰.

El Informe del Comité de Expertos adopta una posición más neutral. Sostiene que lo importante es gravar la riqueza, no tanto el concreto instrumento que se utilice para hacerlo. Puede mantenerse un impuesto personal sobre el patrimonio o arbitrar otra fórmula. Con cita de estudios de la OCDE¹¹, sostiene que es posible prescindir de un impuesto sobre el patrimonio neto, pero sólo a condición de mantener el ISD y reforzar el gravamen sobre las rentas del capital. Para esto último sugiere varias vías alternativas: (I) aumentar la tributación del ahorro, a partir de la premisa de que el IP realmente equivale a un gravamen adicional sobre las rentas del capital; (II) introducir un gravamen sobre las plusvalías latentes para evitar su diferimiento, al menos en el caso de patrimonios elevados; o (III) graduar la cuota del IRPF mediante coeficientes multiplicadores en función del patrimonio del declarante.

También se plantea como alternativa la creación de impuestos reales sobre determinados elementos (ya existen algunos, como el IBI y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, así como tributos propios de las CCAA¹²), aunque se advierte del riesgo de rechazo social que conlleva esta "atomización" de la fiscalidad patrimonial.

En caso de que se opte por el mantenimiento de un impuesto personal sobre el patrimonio, el Informe identifica algunos problemas en su diseño actual y formula varias aportaciones, que sintetizamos a continuación:

2.1. Respecto del riesgo de elusión, se abordan tres

aspectos: la deslocalización interna e internacional; la utilización de sociedades como subterfugio; y la creciente "tokenización" de los bienes.

a) El riesgo de deslocalización es uno de los retos en los que el Informe pone el foco, no solo en este impuesto, sino en la imposición patrimonial en general. A nivel interno, considera que ha habido un uso asimétrico y, quizá, desproporcionado, de las competencias normativas autonómicas. Al margen de lo que se dirá más adelante sobre la posible limitación de estas, el Informe sugiere mayor esfuerzo en la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 28.4 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación¹³, que establece presunciones de deslocalización y reforzar la actividad de comprobación.

El posible traslado de los contribuyentes al extranjero puede venir propiciado por el hecho de que existen pocos países que apliquen un impuesto personal sobre el patrimonio y, además, han proliferado diversos regímenes fiscales preferentes en Estados de nuestro entorno¹⁴. Al respecto, se propugnan -Propuesta 97- medidas como: (I) reforzar la Directiva antiabuso en relación con situaciones de competencia fiscal perjudicial entre los Estados miembros de la UE; (II) aplicar la "extensión de residencia" (artículo 8.2 de la Ley del IRPF¹⁵) a las jurisdicciones no cooperativas¹⁶; y (III) incluir en los correspondientes Convenios de doble imposición una cláusula que permita al Estado de la fuente (España) gravar las participaciones en sociedades cuyo activo esté principalmente compuesto por inmuebles situados en nuestro país¹⁷.

13 Dicho precepto dispone que: "No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos. Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento, a la del año anterior al cambio. En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización. b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio. c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio". En la práctica, no parece que sean muchos los casos en los que se ha aplicado.

14 Tales como el régimen de "residentes no habituales" en Portugal, "nuevos residentes" en Italia o el nuevo régimen para inversores y pensionistas en Grecia.

15 Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Según su art. 8.2: "No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes".

16 Concepto recientemente acuñado en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

9 Propuesta núm. 54, pág. 240.

10 Vid. ALONSO MADRIGAL, J. "La capacidad económica gravada por el Impuesto sobre el Patrimonio y su pretendido alcance confiscatorio" en *Fundamento y límites constitucionales de la fiscalidad patrimonial*, Aranzadi, 2021, págs. 17-68. Este autor argumenta que el IP se justifica en sí mismo porque el patrimonio es revelador de capacidad de pago y no por ser una imposición complementaria de la renta.

11 The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD, OECD Tax Policy Studies 26 (<https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>).

12 Por ejemplo, el impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas creado por la Ley 6/2017, de 9 de mayo, de Cataluña.

b) Otro foco de evasión del IP es el uso de sociedades “pantalla” para encubrir bienes que pertenecen a personas físicas. El Informe apunta diversas soluciones¹⁸, cada una con distintas ventajas e inconvenientes, decantándose por establecer reglas especiales para integrar en la base imponible las acciones y participaciones en este tipo de entidades. En todo caso, sugiere que el tratamiento fiscal de las sociedades instrumentales (patrimoniales) se aborde coordinadamente con el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades. Igualmente, reclama atención específica los fideicomisos y figuras asimiladas en otros ordenamientos, como los *trusts*.

c) Un tercer riesgo de inmunidad fiscal es el derivado de las nuevas representaciones de riqueza, como los criptoactivos¹⁹. La progresiva “tokenización” de la economía debe tener un adecuado tratamiento normativo incluyendo en el hecho imponible los “bienes y derechos de contenido económico, cualquiera que sea su forma o representación”. El Informe postula que esta regulación se adopte de manera urgente, como están haciendo otros Estados, sin perjuicio de la incorporación, cuando corresponda, de la normativa de la Unión Europea (Propuesta 98). Mientras tanto, hay que estar a la doctrina administrativa que se va dictando, por ejemplo, la reciente V0766-21, de 31 de marzo, en la que la DGT se decanta por una calificación sustancial y no formal que se base en las facultades o derechos que otorguen a su titular²⁰.

2.2. Respecto de la cuantificación del IP, comenzando por la base imponible, el Informe se refiere al problema clásico de la valoración de los bienes, en concreto, a la reciente introducción del valor de referencia por la Ley 11/2021, de 9 de julio de medidas contra el fraude fiscal. Al respecto, considera conveniente dejar un tiempo de espera razonable que permita evaluar sus resultados (Propuesta 99). Aunque dicho valor solo tiene aplicación directa en el ITPAJD y en el ISD, para el Comité el impacto sería similar en el IP, a la vista de la nueva redacción que se

da al artículo 10.1 de la Ley del IP²¹. Sin embargo, debemos aclarar que dicho precepto solo prevé que el valor de referencia de un inmueble tenga consecuencias para el IP de su titular una vez que sea haya aplicado al tributo –ISD o ITPAJD– que haya recaído sobre su adquisición. Algún autor ya se ha pronunciado en contra de que el valor de referencia se aplique al IP, por entender que no es idóneo para tributos periódicos, y que si es, que debería permitirse su impugnación en cada periodo impositivo²².

El Informe propone también regular la valoración de los criptoactivos, bien aplicando la regla correspondiente al activo subyacente, o bien a precio de mercado²³. Esta segunda opción requiere información y control sobre el mercado de criptoactivos, reforzando las obligaciones de información. A tal efecto, sugiere extender a todos los criptoactivos las obligaciones de información en materia de criptomonedas que introduce la Ley 11/2021²⁴ (Propuesta 100).

En cuanto al problema, antes apuntado, de las sociedades instrumentales que se utilizan como refugio de activos, el Comité propone acudir a reglas específicas de valoración, distintas a las establecidas en el artículo 16.1 de la Ley del IP²⁵ (Propuesta 101).

Según interpretamos el Informe, la idea es “transparentar” el valor de los bienes y derechos subyacentes cuya titularidad formal se ha atribuido a la entidad, para lo cual se calcularía el valor de esta mediante las reglas propias de cada uno de los bienes y derechos. En la práctica, esto ya se ha venido utilizando para la valoración de las participaciones en el ISD, a través de la comprobación de

17 Se trataría de proponer una reserva al artículo 22 del Modelo de Convenio (MC) de la OCDE que permita, en los Convenios de doble imposición firmados por España, introducir en este precepto una norma análoga a la prevista en el artículo 13.4 de dicho MC.

18 Pág. 668.

19 Vid. COLOMER FERRÁNDIZ, C. “Fiscalidad y Blockchain”. Congreso Internacional Tecnología Blockchain en la contratación. Impacto en los sistemas Financieros, Notarial, Registral y Judicial. Granada, octubre 2019; y UTANDE SAN JUAN, J.M. “Algunos aspectos fiscales relacionados con el blanqueo de capitales” en la edición conmemorativa del 160 Aniversario de la Ley Hipotecaria (pendiente de publicación).

20 Según dicha consulta, no basta con la mera denominación de un activo virtual como “token equity” para que pueda ser tratado en el ámbito fiscal como un activo representativo de la participación en los fondos propios de una entidad, sino que será preciso un examen de los derechos o facultades que otorga a su titular para poder determinar su calificación a efectos tributarios.

21 Dispone que los bienes inmuebles se valorarán: “Por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición”. La inclusión del llamado “valor determinado” tiene por finalidad, sin duda, que cuando en la adquisición del inmueble se haya determinado el valor de referencia el mismo surta efectos en las posteriores declaraciones del IP.

22 Vid. VARONA ALABERN, J.E. “El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal”, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, núm. 458, mayo 2021, pág. 45.

23 Las consultas de la DGT V0250-18, de 1 de febrero, y V0590-18, de 1 de marzo, ya optaban por dicho criterio.

24 El art. Tercero. Seis de la Ley 11/2021 ha añadido dos nuevos apartados a la disposición adicional decimotercera de la Ley 35/2006, del IRPF (“obligaciones de información”), con obligaciones específicas para los llamados “monederos virtuales”, las “casas de cambio” y los “creadores” de criptomonedas.

25 Este precepto prevé que las participaciones en entidades se valoren por: el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable. En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

valor mediante el dictamen de peritos²⁶.

La Propuesta 102 del Informe se refiere a las deudas y su deducibilidad. Tratándose de gravar el patrimonio “neto”, parece indiscutible que las deudas deben restarse del valor de los bienes y derechos; no obstante, hay que evitar que se conviertan en vías de elusión. Por ello, se plantea prohibir la deducibilidad de aquellas contraídas sin motivo económico válido, por ejemplo, en supuestos de vinculación societaria o familiar. En el terreno del control tributario, se debe potenciar el cruce de información con los acreedores, utilizando, cuando no sean residentes en España, los mecanismos de información previstos en la normativa de la Unión Europea y en los Convenios de doble imposición.

Entre los aspectos del IP que siempre han estado en la agenda sobre este impuesto se encuentran los topes de gravamen establecidos por referencia al IRPF (artículo 31 de la ley del IP). El Informe constata que el efecto práctico del límite conjunto es muy importante. Así, para patrimonios de hasta 30 millones de euros supone reducir la cuota a la mitad, mientras que para patrimonios por encima de dicho umbral, la cuota después de aplicar el tope queda en un tercio de la original. La propuesta 103 propone mantener este límite, para evitar una carga fiscal excesiva que pueda abonar las críticas de confiscatoriedad. Y, a la vista de que, como enseguida diremos, se plantea un aumento del mínimo exento y una reducción de la tarifa, sugiere incrementar el límite del actual 60 por 100 al 70 por 100, que era el umbral previsto en la redacción original del art. 31 en la Ley 19/1991. En todo caso, apuesta por mantener la tributación mínima, es decir, que, aunque la suma de cuotas del IP y del IRPF supere el 70 de la base imponible del IRPF, en todo caso se pague una cuota mínima del IP, actualmente fijada en el 20 por 100²⁷, y que el Informe sugiere aumentar para acentuar el carácter redistributivo del impuesto.

El Informe apuesta por incrementar el mínimo exento estatal desde los actuales 700.000 euros hasta 1 millón de euros (Propuesta 104), lo que justifica el posible efecto positivo en la base del nuevo valor de referencia y de los eventuales ajustes en las exenciones por empresa familiar. En efecto, apelando a las recomendaciones de organismos internacionales, a las experiencias de Derecho comparado y a la estructura del tejido empresarial en España, el

Comité propone mantener dichas exenciones, pero, evaluando su efectividad²⁸, ya que están pensadas para el caso de empresas con actividad productiva real y no debe dar amparo a estructuras artificiales creadas *ad hoc*. Por ello, recomienda revisar su regulación –aunque sin mayor detalle– para evitar su desnaturalización, incrementar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad (Propuesta 105). De la misma forma, se propone mantener la exención de la vivienda habitual, pero sujeta a una evaluación periódica de impacto y dejando abierta la posibilidad de revisar su importe (actualmente de 300.000 euros) en función de la repercusión en el IP del nuevo valor de referencia.

En lo concerniente a la tarifa de gravamen estatal, que recientemente fue incrementada por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de PGE para 2021²⁹, la propuesta del Informe es regularla de forma similar a los países de nuestro entorno que mantienen este tributo, con un tipo del 0,5 por 100 para el primer tramo y un máximo de en torno a al 1 por ciento (Propuesta 107). Se considera que con el ensanchamiento de la base se podría mantener la recaudación actual del impuesto en términos normativos (es decir, sin competencias autonómicas).

2.3. Una consideración final del Informe sobre el IP es la posible sobrecarga fiscal de la propiedad inmobiliaria que puede resultar de la acumulación de este tributo con la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF (art. 85.1 de su Ley reguladora) y el IBI. La consideración del IP como un IBI “duplicado”, en lo que se refiere a los inmuebles, era un aspecto que ya denunciaba el Informe Lagares³⁰.

De hecho, dicho informe sugería la supresión del IP y de la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF, para aglutinar ambos gravámenes en un IBI “reforzado”. El Informe de 2022 es menos concreto que el de 2014 y se limita a apuntar que sería conveniente buscar fórmulas de ajuste, que permitan evaluar el posible efecto de sobreimposición (Propuesta 108).

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Informe apuesta por mantener esta figura en nuestro sistema (Propuesta 109) porque el gravamen de los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito

26 Puede verse, al respecto, la STS núm. 1245/2017, de 12 de julio, en la que se afirma que la Administración puede aplicar o no las reglas valorativas del art. 16 de la Ley 19/1991, al no establecer la Ley del Impuesto sobre Sucesiones reglas de valoración concretas cuando se trata de acciones y participaciones sociales.

27 El Informe incurrir en un error cuando en la pág. 676 afirma que hasta el ejercicio 2003 el mínimo de tributación fue del 30 por 100 cuando siempre ha sido del 20 por 100. Lo que sí cambió en dicho año, en virtud de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, fue el umbral conjunto IRPF-IP que pasó del 70 al 60 por 100.

28 El artículo 130 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ha introducido, como parte de los principios de «Better regulation» y «Smart regulation» el mandato de que las “las Administraciones Públicas revisarán periódicamente su normativa vigente para adaptarla a los principios de buena regulación y para comprobar la medida en que las normas en vigor han conseguido los objetivos previstos y si estaba justificado y correctamente cuantificado el coste y las cargas impuestas en ellas”. Esto es particularmente aplicable en el campo de los beneficios fiscales, que suponen un coste para las arcas públicas, que debe ponderarse con el logro efectivo de los fines para los que se crearon.

29 El art. 66 Ley 11/2020, de PGE para 2021 aumenta el tipo impositivo del 2,5 al 3,5 por 100 en la tarifa estatal del IP para contribuyentes cuya base liquidable sea superior a 10.695.996,06 euros.

30 Pág. 240.

tiene una indiscutible justificación teórica y una larga tradición en nuestro país y en la de la mayor parte de los países de la UE. No obstante, aprecia que su vigente diseño es obsoleto, por lo que propone una serie de propuestas para simplificarlo, actualizarlo y mejorar su equidad. Una renovada configuración legal del ISD contribuiría a legitimarlo frente a una parte de la población que lo percibe como “injusto”³¹.

Uno de los problemas que se deben afrontar es la evasión de este impuesto por vías como la afectación ficticia de bienes a una actividad empresarial para disfrutar de beneficios fiscales o el uso de paraísos fiscales. Respecto a lo primero, el Informe aprecia que la regulación actual de las reducciones del ISD presenta una defectuosa sistemática, como resultado de la adición de sucesivos beneficios fiscales. El tratamiento favorable de la llamada “empresa familiar” viene justificado, entre otras razones, por la Recomendación 94/1069/CE, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas³², asumida por la práctica legislativa de la mayoría de los países de nuestro entorno. El problema es que dichos beneficios generan una elevada litigiosidad ante los tribunales, por la deficiente regulación de sus requisitos. El Informe postula ajustar la regulación, para incrementar la seguridad jurídica, evaluando periódicamente su eficacia en la consecución de los objetivos que persiguen (no obstaculizar el mantenimiento de la empresa cuando pasa de padres a hijos). En particular, propone fijar un importe máximo de base imponible que pueda beneficiarse de la reducción; unificar los requisitos aplicables cuando se ejerce mediante sociedad y a título individual; y mejorar el control administrativo por la vía de la comprobación (Propuesta 110).

En lo atinente a la reducción por adquisición mortis causa de vivienda habitual, el Comité propone revisar el importe máximo actualmente vigente y elevar el porcentaje de reducción desde el 95 al 100 por 100, pero introduciendo una importante condición: que siga ocupada por quien ya habitaba previamente en ella con el causante (Propuesta 111). Esto último reduciría sustancialmente los casos en que resulta aplicable. Se

propone también eliminar la reducción por cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, que no se considera justificada (Propuesta 112). Las anteriores propuestas caminan en la misma línea que las contenidas en el informe Lagares, que también sugería “limpiar” de beneficios fiscales la regulación del tributo, suprimiendo algunas reducciones y recortando otras³³.

Al hilo de los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo³⁴, que acotan su aplicación a los inmuebles destinados a vivienda habitual o uso personal, el Informe se pronuncia a favor de suprimir la que llama “ficción” de cómputo del ajuar doméstico, puesto que son bienes que, en general, tienen un escaso valor (Propuesta 113).

En la línea de simplificación del ISD, el Informe sigue las propuestas del informe Lagares, al plantear -Propuesta 114- que se suprima la reducción por parentesco y se sustituya por un mínimo exento elevado (mayor para los parientes más cercanos), rebajando al mismo tiempo los tipos de gravamen. Por un lado, el importe del mínimo que se sugiere es más alto que en 2014³⁵, pero también lo son los tipos de gravamen³⁶ (Propuesta 115), lo que redundaría en una mayor progresividad que el modelo de impuesto de aquel informe.

Asimismo, la Propuesta 116 comparte con el informe Lagares³⁷ y el informe para la revisión del sistema de financiación autonómica de 2017³⁸ la idea de que se eliminen los coeficientes multiplicadores, actualmente previstos en el art. 22 de la Ley del ISD, mediante los que se acrecienta la progresividad a medida que el sujeto pasivo tiene un mayor patrimonio previo.

Desde el punto de vista de la aplicación del tributo, y como también han subrayado informes previos, se pone sobre la mesa la necesidad de flexibilizar el pago del ISD a través de fórmulas como el aplazamiento, el fraccionamiento y el pago en especie, a fin de evitar los problemas de iliquidez (Propuesta 117). La actual normativa ya prevé supuestos especiales adaptados a las particularidades del ISD³⁹, pero el Informe ha

33 Propuestas núms. 55 y 56, respectivamente.

34 Sentencias de 10 de marzo de 2020, (recurso 4521/2017), 19 de mayo de 2020 (recurso 6027/2017) y 23 de junio de 2021 (recurso 1751/2020).

35 El informe Lagares proponía un mínimo exento de 25.000 €, mientras que ahora se proponen horquillas de 120.000-250.000 € para los parientes más cercanos y de 20.000-50.000 € para los más lejanos.

36 El informe Lagares proponía tipos en el entorno del 4-5%, para el Grupo II; en el entorno del 7-8% (si no se refunden los Grupos I y II), y para el Grupo III, entre el 10 y el 11%. Por su parte, el Informe de 2022 propone tarifas con tipos de entre el 5% y el 25%, según grupos. Deja constancia incluso de que una parte del Comité considera que la tarifa estatal debería aproximarse a la de países como Francia o Alemania, con más tramos y con tipos superiores, para una mayor progresividad del impuesto.

37 Propuesta núm. 59.

38 Parágrafo 35.

39 Art. 39 de la Ley del ISD -Ley 29/1987, de 18 de diciembre- y arts. 82 y siguientes del Reglamento -Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre-.

31 En la línea de introducir reformas en el actual esquema vid. NAVAU MARTÍNEZ-VAL, P. en “Fundamento y límites del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” en Fundamento y límites constitucionales de la fiscalidad patrimonial, op. cit. págs. 99-143.

32 Como apunta el Informe, esta preocupación constante por no obstaculizar fiscalmente la transmisión de empresas familiares y garantizar su continuidad se puso de manifiesto de nuevo en la Comunicación de la Comisión titulada “Aplicar el Programa comunitario de Lisboa para el crecimiento y el empleo. Transmisión de empresas – Continuidad mediante la renovación” lanzada por la Comisión el 14 de marzo de 2006 [COM (2006) 117 final], que analizaba las causas que dificultaban la transmisión de empresas en la UE y dos años más tarde en la Comunicación presentada por la Comisión Europea el 25 de junio de 2008 bajo el título “Pensar primero a pequeña escala «Small Business Act» para Europa: iniciativa en favor de las pequeñas empresas” [COM (2008) 394 final].

querido recordar la necesidad de revisar la regulación y actualizarla, propuesta también recogida en el informe de 2017 sobre la reforma del sistema de financiación⁴⁰. Conectado con lo anterior, se hace un llamamiento a la revisión del Reglamento del ISD.

Por último, en el capítulo dedicado a la tributación de la economía digital y actividades emergentes, aparecen algunas propuestas que afectan al ISD, como las siguientes: (I) en el *crowdfunding*, convertir en sustitutos del contribuyente a las plataformas intermediarias, entregando al donatario las cantidades netas y, de forma complementaria, excluir de gravamen las donaciones de reducida cuantía para determinadas actividades de solidaridad (Propuesta 69); (II) en las donaciones a cambio de determinadas contrapartidas o recompensas, considerar toda la aportación como donación, si la recompensa es de carácter simbólico o con un valor económico muy reducido, estableciendo un umbral (Propuesta 70); (III) especificar como supuesto de no sujeción del ISD las actividades de alojamiento no retribuido (Propuesta 71).

En conclusión, se reafirma la función del ISD en el sistema tributario español, aun sin cerrar las puertas -como respecto del IP- a fórmulas alternativas para gravar la riqueza. En todo caso, se sugieren medidas para ampliar la base imponible, ajustar los beneficios fiscales y moderar los tipos impositivos.

4. Competencias autonómicas en el IP y el ISD

Uno de los aspectos del Informe que más ha repercusión ha tenido es la propuesta de acotar la actual dispersión normativa entre CCAA en el IP y, sobre todo, en el ISD. La Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se creó el Comité de Expertos, aludía expresamente a "la armonización de la tributación patrimonial" como uno de los aspectos de atención preferente.

Como cuestión previa, el Comité llama la atención sobre el problema que plantean las diferencias de capacidad normativa en el IP y en el ISD entre los territorios forales y el territorio común⁴¹.

Respecto a si deben o no limitarse las competencias normativas autonómicas en estos impuestos, el Informe, tras repasar la situación normativa actual, invoca la percepción de los ciudadanos a favor de una mayor

uniformidad⁴² y sintetiza las posiciones expresadas por las CCAA en el proceso de consulta pública abierto por el Comité. En dicho proceso, tres CCAA (Andalucía, Madrid y Murcia) se opusieron a restringir el ámbito actual de sus competencias normativas en el IP y el ISD. Otras dos (Galicia y Castilla y León) también se posicionaron en contra de una limitación, aunque de forma más matizada. Las Comunidades restantes se pronunciaron favorablemente, aunque con fórmulas diversas e insistiendo en la necesidad de preservar un grado suficiente de autonomía.

El Comité pone sobre la mesa varias alternativas posibles, de mayor a menor autonomía: (I) una sería que sobre el mismo objeto tributario recayera un impuesto estatal y -si la comunidad autónoma así lo decide- un impuesto autonómico, cuya cuota sería deducible de la cuota del estatal. De esta forma se aplicaría, como mínimo, el nivel impositivo del impuesto estatal, dejando margen a las CCAA que quisieran gravar la riqueza en mayor grado; (II) otra opción podría ser diseñar una única base imponible y crear un tramo estatal y otro autonómico, aunque la recaudación afluyera íntegramente a las CCAA⁴³; (III) la tercera y cuarta alternativa, con diferencias de matiz, coincidirían en la idea de mantener una regulación estatal común y que el ejercicio de competencias normativas por las CCAA se mueva solo dentro de una determinada horquilla. Se cita como precedente la cesión del IRPF en el modelo de financiación 1997-2001⁴⁴. En la misma línea, podría argumentarse que dicho modelo de financiación también ponía límites a las competencias autonómicas en el caso del ISD -en este caso solo a la baja-, pues las CCAA podían fijar la tarifa, pero con una progresividad similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y tipo marginal mínimo, y debían mantener las reducciones del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste y pudiendo crear otras, "siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo"⁴⁵.

La propuesta del Comité se decanta por la opción (iii), que también es la más sencilla de implementar a nivel normativo, pues bastaría con modificar la normativa

40 Parágrafo 36.

41 Cabría matizar, sin embargo, que el marco competencial diseñado por la Ley 22/2009 no ha impedido a las CCAA que así lo han decidido reducir drásticamente la carga tributaria por estos impuestos, aunque es cierto -como apunta el Informe- que los territorios forales fueron los primeros en emprender este camino a mediados de los años noventa del siglo pasado.

42 Se cita el "Barómetro fiscal" (2019), que anualmente realiza el IEF, según el cual una gran mayoría de personas encuestadas (el 81,5%) está bastante o muy de acuerdo con que el ISD debería ser más uniforme a nivel nacional. Por otro lado, más de la mitad (el 64,2%) está también poco o nada de acuerdo con que las CCAA puedan regular el importe a pagar de estos impuestos sin que esta facultad se viera limitada (pág. 718 del Informe).

43 Se cita como precedente de esta propuesta la realizada por el informe de expertos para la reforma del sistema de financiación autonómica de 1995.

44 Según el art. 13.Uno.1º a) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos a las CCAA, estas podían regular la tarifa autonómica pero la cuota resultante de aplicar a la base liquidable la tarifa aprobada por la Comunidad Autónoma, no podría ser superior o inferior, en un 20 por 100, a la cuota que, respectivamente, resultaría de aplicar a la misma base la tarifa estatal.

45 Art. 13. Tres de la Ley 14/1996.

reguladora de la cesión, previa negociación en el Consejo de Política Fiscal y Financiera. Aunque no concreta el importe de las horquillas mediante las que debería acotarse en el ejercicio autonómico de competencias, propone guardar un equilibrio entre autonomía tributaria y mantenimiento de la imposición patrimonial, evitando que la competencia fiscal excesiva vacíe de contenido estos impuestos. Por tanto, al igual que hizo el informe Lagares y el informe para la reforma del sistema de financiación autonómica, propone limitar el ejercicio de las potestades normativas autonómicas. En concreto, plantea que las CCAA no puedan aumentar el mínimo exento más de un porcentaje respecto del estatal; que la tarifa de gravamen no pueda reducirse más allá de un determinado nivel; y que las deducciones y bonificaciones sobre la cuota, aunque puedan variar según CCAA, no minoren la cuota íntegra más de un cierto porcentaje (Propuesta 118). Se trataría con ello de garantizar una “tributación mínima” en el IP y en el ISD, preservando al mismo tiempo que las CCAA puedan decidir los concretos beneficios fiscales que desean aplicar en su territorio.

5. ITP y AJD

Como apuntábamos al comienzo, una de las críticas dirigidas al Informe⁴⁶ ha sido que apenas contuviera propuestas en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), pese a ser la figura más importante de la fiscalidad patrimonial -a nivel autonómico- desde el punto de vista recaudatorio⁴⁷. Esto podría interpretarse en el sentido de que el Comité no considera necesario emprender reformas relevantes de dicho tributo, pero esto no se coherencia con la afirmación de que su regulación está “obsoleta tras décadas de atención insuficiente”⁴⁸. El informe Lagares⁴⁹ se mostraba crítico con esta figura y sugería reducir su ámbito de aplicación⁵⁰, mientras que el informe sobre la reforma del sistema de financiación admitía que –hoy por hoy- es imprescindible y apostaba por objetivar la valoración de los inmuebles⁵¹, propósito al que va dirigido el valor de referencia introducido en la

Ley 11/2021⁵². Por su parte, el informe *Mirrlees*, al analizar el equivalente británico del ITPAJD –el *stamp duty land tax*– consideraba, desde un enfoque de eficiencia económica, que encarece las transacciones e introduce rigideces en el mercado inmobiliario y laboral.

No obstante, el Informe de 2022 sí contiene alguna referencia aislada al ITPAJD. Por ejemplo, al tratar de la tributación de la economía digital, propone introducir una regla que convierta a las plataformas en sustitutos de los contribuyentes, para simplificar las obligaciones formales de estos y facilitar la recaudación (Propuesta 56). En otro punto del mismo capítulo incluye este impuesto –junto con el IRPF y el IVA– entre aquellos en los que aconseja simplificar las obligaciones formales, con el fin de “fomentar la iniciativa emprendedora, las actividades emergentes y ligadas a la economía colaborativa y la realización de actividades económicas por cuenta propia y de reducida dimensión” (Propuesta 74). Asimismo, propone dejar exentas las transacciones de reducida cuantía –bienes usados y de segunda mano, que sea compatible con la mejora de la información y colaboración efectiva de las plataformas intermediarias (Propuesta 77). En relación con esta última propuesta, recordemos que desde 2019 la Comunidad de Madrid prevé una bonificación del 100 por 100 de la cuota -de efecto equivalente a una exención- por adquisición de bienes muebles y semovientes cuyo valor real sea inferior a 500 euros⁵³.

Ante la escasa atención que recibe el ITPAJD en el Informe del Comité de Expertos, puede ser de interés dar cuenta de algunas aportaciones del estudio publicado por la Fundación Impuestos y Competitividad en noviembre de 2021 bajo el título “ITPAJD: situación actual y propuestas de futuro”⁵⁴. Dicho trabajo comienza destacando la importancia de este tributo para la financiación autonómica y su trascendencia práctica para muchos particulares y empresas. Pero apunta como problemas el alto grado de litigiosidad⁵⁵ y la existencia todavía de bastantes aspectos en debate, pese a su larga trayectoria en nuestro sistema tributario. Conviene advertir, en todo

46 Vid. PÉREZ-FADÓN, J. “La imposición de la riqueza en el «Libro Blanco del Comité de personas expertas para la reforma del sistema tributario»”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión* nº 84, 2022, Nº 84, 1 de mar. de 2022, Editorial Wolters Kluwer, págs. 7 y 15.

47 Según recoge el propio informe, en 2019 el ITPAJD tuvo una recaudación de 9.145 millones de euros, que representa un 7,7% de los ingresos tributarios autonómicos, frente a los 2.571 y 1.169 millones del ISD y el IP, respectivamente. El ITPAJD recauda, por tanto, 2,5 veces más que los otros dos juntos. En el ámbito local, el IBI obtuvo una recaudación de 14.361 millones de euros en 2019.

48 Págs. 20 y 95.

49 Propuestas 62 y ss.

50 Planteaba eliminar las modalidades de operaciones societarias y actos jurídicos documentados, reduciendo el número de operaciones gravadas en la modalidad de TPO.

51 Parágrafo 40.

52 Como antes hemos indicado, el Informe de 2022 se refiere a dicho valor en su Propuesta 99.

53 Art. 30.ter del texto refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, redactado por el art. único.Trece de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre.

54 En colaboración con la Confederación Española de Cajas de Ahorros y la Asociación Española de Banca. <https://fundacionic.com/es/impuesto-sobre-transmisiones-patrimoniales-y-actos-juridicos-documentados-situacion-actual-y-propuestas-de-futuro/>

55 Citando datos de “Jurimetría. La Ley” el estudio afirma que el pico de sentencias judiciales en materia de ITPAJD se alcanzó en 2014 con casi 4.000, reduciéndose a partir de entonces, debido probablemente a la caída de la actividad inmobiliaria en la crisis iniciada en 2008 –teniendo en cuenta el decalaje entre la realización del hecho imponible y la sentencia- hasta superar todavía las 1.000 en 2020. Desde 2000 se habrían dictado más de 36.000 sentencias de TSJ y aproximadamente unas 2.500 en el Tribunal Supremo (pág. 457).

caso, que varias de las propuestas del Informe supondrían una menor recaudación por este impuesto, lo que puede no ser asumible para las comunidades autónomas. Las propuestas más destacables son las siguientes:

5.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

5.1.1. El estudio considera oportuno clarificar cuándo existe una unidad económica autónoma cuya transmisión queda no sujeta al IVA en virtud del art. 7.1º de su ley reguladora. Como es sabido, lo anterior supone la sujeción a la modalidad de TPO del inmueble o inmuebles incluidos en dicha unidad (art. 7.5 del TR del ITPAJD). Dado que la aptitud para funcionar por sus propios medios depende del caso concreto -como lo confirma el alto número de consultas tributarias planteadas a la DGT sobre dicho precepto- el informe de la Fundación reclama algún criterio normativo que dé más seguridad jurídica a los agentes.

Una segunda propuesta en relación con dicho precepto es transformarlo en una exención renunciable, de manera que se pueda aplicar el IVA al igual que en los supuestos de exención a que se refiere el art. 20.Dos de la ley de este impuesto.

Ante la estrecha interrelación del IVA y el ITPO en el ámbito de los inmuebles, tiene relevancia la propuesta de sustituir el concepto de “primera entrega” por el de “primera ocupación”, que es el que literalmente menciona la Directiva IVA. El Informe cita en apoyo de esta propuesta la Sentencia del TJUE 16 de noviembre de 2017 en el asunto *Kozuba Premium* (C-308/16), según la cual los Estados miembros no tienen una libertad absoluta para definir el concepto de “primera entrega”. La modificación tendría efectos prácticos, por ejemplo, en el caso de edificaciones adquiridas a promotoras por entidades financieras en ejecución de hipotecas otorgadas para financiar la construcción. Mientras que con la actual norma española la posterior transmisión ya es una segunda entrega, exenta de IVA (art. 20.Uno.22º LIVA), lo que impide deducir el IVA soportado en la adjudicación por ejecución hipotecaria, si se adoptara el criterio de la “primera ocupación”, la adjudicación al banco no agotaría la primera entrega, por lo que la posterior transmisión del edificio por este no estaría exenta de IVA y el banco no soportaría un coste por este impuesto. En conexión con esto, el informe considera que el legislador podría ampliar los supuestos de exención en IVA para las segundas y ulteriores entregas, apurando los márgenes que otorga la Directiva comunitaria.

5.1.2. En el ámbito de las concesiones administrativas, se formulan propuestas como: (I) clarificar los actos equiparados a concesiones administrativas a efectos del art. 13.3 del TR, en concreto, supeditando la equiparación a que se asuma algún tipo de riesgo operacional; (II)

aclarar la sujeción de las prórrogas y, en su caso, la forma de calcular la base imponible en ellas; (III) replantear si debe computarse el valor de los activos que revierten [art. 13.3.c)], y en caso de mantener esta regla, tratar su valor como un canon periódico en especie, sujeto a la regla de actualización financiera; (IV) regular expresamente el cómputo de las prestaciones cruzadas Administración-concesionario, ya que inciden en el valor neto del canon; (V) recoger en la normativa de contratación pública que en los pliegos se explicita un valor orientativo de la concesión a efectos fiscales; y (VI) por último, que prevalezca el valor que el contribuyente otorga al negocio jurídico, de forma que los métodos de valoración del art. 13.3 y 4 TRITPAJD jueguen como “puerto seguro” para casos en que no fuera posible al contribuyente dar un valor a la concesión.

5.2. Operaciones Societarias

El informe propone la eliminación de esta modalidad, muy recortada ya tras el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, que en la práctica casi solo mantuvo el gravamen de las operaciones de devolución de bienes a los socios.

Alternativamente, se proponen una serie de modificaciones puntuales como: (I) extender el tratamiento dado a las operaciones transnacionales con países de la UE a todos los terceros países, salvo las jurisdicciones no cooperativas⁵⁶; (II) abordar el problema de las operaciones societarias que no quedan gravadas en España por realizarse fuera del ámbito de aplicación de esta modalidad, pero que pueden quedar sujetas a otras modalidades del ITPAJD, particularmente por la cuota variable de AJD-documentos notariales, cuando afectan a inmuebles en nuestro país; (III) actualizar las reglas de equiparación a las sociedades de capital de las personas jurídicas no societarias y entes sin personalidad jurídica, incorporando una definición de qué se entiende por actividades empresariales; y (IV) precisar la tributación de la aportación de bienes con deuda hipotecaria asociada⁵⁷.

5.3. Actos Jurídicos Documentados

En lo atinente a esta modalidad, el informe de la Fundación Impuestos y Competitividad apuesta por: (I) clarificar la tributación en España de los documentos notariales formalizados en el extranjero; (II) aclarar si la inscribibilidad que determina el devengo de la cuota variable incluye cualquier tipo de asiento que se extienda en los registros correspondientes; (III) vincular el

⁵⁶ La disposición adicional primera, apartado 2, de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal recientemente modificada por la Ley 11/2021, sustituye el término “paraíso fiscal” por el “jurisdicción no cooperativa”, conforme a los nuevos parámetros internacionales y señala sus rasgos identificativos.

⁵⁷ En relación con las recientes Sentencias del TS sobre dichas operaciones, por todas, la STS nº 1174/2020, de 17 de septiembre de 2020.

gravamen de AJD-documentos notariales con el acto que se documenta, más que con el objeto sobre el que recae y, en línea con esto, ciñéndose al contenido económico real del aquel; (IV) abordar la tributación de los negocios “encadenados”, en los que uno es necesario para acometer el otro (por ejemplo, una segregación para facilitar una división de cosa común); y (V) eliminar la referencia al “adquirente” como sujeto pasivo (art. 29 del TR), dado que se adapta mal a esta modalidad del impuesto, y delimitar la definición de “interesado” por referencia a quien expresa la capacidad económica derivada del acto gravado.

En la modalidad documentos mercantiles se propone, si no eliminarla, sí, al menos, clarificar el concepto “función de giro”, de modo que se limite el gravamen a los documentos que tienen fuerza ejecutiva según la actual Ley Cambiaria y del Cheque. También se propone que la exención para los préstamos representados por títulos emitidos “al descuento” no se limite a los emitidos “en serie” y “por plazo no superior a 18 meses”.

5.4. Cuestiones que pueden afectar a las tres modalidades

Como aspectos comunes a las tres modalidades del impuesto, el estudio “ITPAJD: situación actual y propuestas de futuro” discrepa de la nueva definición de la base imponible a partir del valor de referencia determinado por la Dirección General de Catastro proponiendo volver al valor de mercado. En cualquier caso, entiende que los contribuyentes deberían poder impugnar el citado valor de referencia, sin esperar a que surta efectos para una liquidación o autoliquidación.

Considera, asimismo, que habría que dar mayor seguridad jurídica a la tributación de los contratos condicionados, introduciendo presunciones basadas en hechos objetivos acerca de los efectos que se pretenden conseguir con este tipo de contratos en la generalidad de los casos. Asimismo, debería aclararse que las reglas previstas para estos contratos en la modalidad TPO son aplicables también a las otras modalidades del impuesto.

El informe plantea algunas modificaciones específicamente referidas a determinadas operaciones inmobiliarias, como son las siguientes: (I) ajustar la exención referida a las operaciones de transmisión de terrenos a las juntas de compensación⁵⁸ y reparcelaciones con el fin de que se aplique a cualquier acto o negocio relacionado con dichos entes urbanísticos; (II) incorporar una regla especial para dar mayor seguridad jurídica a la determinación de la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva, que podría fundarse en el coste de ejecución material de la obra; (III) clarificar

las operaciones a las que alcanza la afección fiscal de los bienes⁵⁹; (IV) aclarar que las reglas para determinar la base imponible de TPO en las operaciones de constitución de opciones de compra sobre inmuebles⁶⁰ también se aplican a la modalidad AJD; (V) elevar a rango de ley la norma del RITPAJD sobre la tributación aplicable en la cesión de remate⁶¹, precisando el tratamiento en el IVA; (VI) concretar el concepto de viviendas de protección oficial que goza de beneficio fiscal; y (VII) incorporar en la ley cuál debe ser la base imponible en las daciones de inmuebles en pago, tomando como referencia el valor del inmueble y no tanto el de la deuda.

También se formulan propuestas referidas a las operaciones financieras, varias de ellas guiadas por la idea de ofrecer mayor seguridad jurídica: (I) incorporar la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo para detallar en la ley que la base imponible sea la responsabilidad garantizada total en la constitución de préstamos, la responsabilidad “viva” en el caso de la novación subjetiva y el efecto económico que se ponga de manifiesto en el caso de la modificación objetiva; (II) dejar sin gravamen las operaciones de cancelación de garantías reales o de reducción de la responsabilidad garantizada o, cuando menos, extender la actual exención prevista para la cancelación de hipotecas a operaciones como la condición resolutoria explícita del art. 11 de la Ley Hipotecaria; (III) precisar el tratamiento en la modalidad de AJD de estas últimas, para evitar que se sometan a gravamen condiciones meramente implícitas o que garanticen obligaciones “de hacer” o circunstancias ajenas al pago del precio de una compraventa; y (IV) aclarar la tributación del cambio de deudor hipotecario, en vista de la reciente STS de 20 de mayo de 2020⁶².

Por otro lado, se plantea volver a la posición tradicional según la cual el contribuyente en las operaciones de préstamo hipotecario era el prestatario y no la entidad bancaria, tesis que permitía introducir en la normativa diversas exenciones y bonificaciones subjetivas por razón del tipo de cliente. Para el supuesto de que se mantuviera la actual solución legal, el informe entiende que debería aplicarse con independencia del tipo de garantía (hipoteca, prenda sin desplazamiento, anticresis, etc.) o del contrato (préstamo, crédito, reconocimiento de deuda, etc.). Asimismo, propugna que las exenciones previstas para la subrogación y novación de préstamos hipotecarios (por modificación de plazo y/o tipo de interés) se apliquen también cuando el acreedor es una entidad financiera

⁵⁹ Art.5 del TRITPAJD y 5 del RITPAJD.

⁶⁰ Art. 14.2 del TRITPAJD.

⁶¹ Art. 20 del RITPAJD.

⁶² Recurso de casación número 3696/2017. Reseña en el BIT plus núm. 245, Julio de 2020.

⁵⁸ Art. 45.I.B.7º del TR del ITPAJD.

(con independencia de su residencia fiscal) y aunque los préstamos o créditos estén garantizados con otras garantías reales. Igualmente, debería incorporarse a nivel legal el criterio jurisprudencial que equipara los créditos a los préstamos hipotecarios.

6. Conclusiones

El Informe del Comité de Expertos hecho público el pasado 3 de marzo de 2022 considera que la tributación de la riqueza, aunque por detrás de la renta y el consumo, está llamada a jugar un papel relevante en un sistema tributario moderno. No ofrece propuestas cerradas pero sí subraya la necesidad de someter a gravamen esta manifestación de la capacidad de pago.

En caso de mantener el actual esquema de un impuesto personal sobre el patrimonio neto y un impuesto sobre sucesiones y donaciones, se formulan numerosas propuestas de mejora técnica y de equidad, que, en esencia, caminan en la línea de las expuestas en el

informe Lagares de 2014 y el informe sobre la reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de 2017. En especial, se hace hincapié en la conveniencia de mantener una cierta tributación mínima armonizada a nivel nacional en el IP y el ISD, para que las CCAA no los puedan “eliminar” en la práctica en su territorio.

No se aborda ni el IBI ni el ITPAJD. El primero fue analizado, junto con el resto de las figuras de la fiscalidad local, en el informe sobre reforma de la financiación local de julio de 2017. Sobre el segundo, que es el tributo patrimonial más importante para las CCAA en términos recaudatorios, el Informe del Comité de Expertos hace propuestas aisladas referidas a su aplicación en un entorno digital. Sin embargo, el ITPAJD se ha analizado, con mayor profundidad, en un reciente informe de la Fundación Impuestos y Competitividad, que propone diversas medidas para aumentar la seguridad jurídica y consolidar determinados criterios interpretativos.



TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL 15

Efectos del cambio de criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Resolución de 23 de junio de 2022... 15

Segunda solicitud de rectificación referida a una misma obligación tributaria. Resolución de 24 de mayo de 2022.....21

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Efectos del cambio de criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Resolución de 23 de junio de 2022.

Criterio:

Un cambio de criterio del Tribunal Supremo que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica.

En el presente caso, con posterioridad a la sentencia del Tribunal Supremo y resolución del TEAC (que determinaron la aplicación del tipo general en los servicios prestados por el reclamante), la DGT, en contestación a consulta presentada por el interesado, cambió el criterio mantenido en una consulta previa, también presentada por la misma entidad, en la que se señalaba que procedía la aplicación del tipo reducido del impuesto. La confianza legítima ampara al contribuyente sólo hasta que se produce el cambio de criterio por la sentencia del Tribunal Supremo antedicha, no hasta que la DGT emitió contestación a la segunda consulta planteada.

Se reitera criterio de la resolución del TEAC de 23-03-2022 (R.G. 00-04189-2019) y de 11-06-2020 (R.G. 00-01483-2017).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Los recursos de alzada arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

CUARTO.- De acuerdo con lo relatado en los antecedentes de la presente resolución, el TEAR de Cantabria, en la resolución ahora impugnada, desestimó las reclamaciones 39/00348/2019, 39/00367/2019,

39/00368/2019, 39/00369/2019, 39/00370/2019 que tenían por objeto la impugnación entre particulares de actos de repercusión y estimó parcialmente las reclamaciones 39/00686/2019 y 39/00687/2019 que tenían por objeto las liquidaciones derivadas de las impugnaciones de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios. Todas ellas tienen como nexo común de fondo el debate sobre el tipo impositivo de IVA aplicable a los servicios prestados por las reclamantes en el marco de un contrato de colaboración público-privada al QR (en adelante QR). El objeto de dicho contrato era la construcción y renovación de ciertas partes del Hospital, así como posteriormente la prestación de ciertos servicios no clínicos del QR.

El motivo principal que esgrime el TEAR para adoptar dichas resoluciones es que debe respetarse la confianza legítima del interesado en que el tipo de IVA aplicable a tales prestaciones de servicios era el reducido del 10% al contar con una contestación a una consulta vinculante V1152-15 emitida a su solicitud en fecha 15 de abril de 2015 que avalaba tal conclusión. Según el TEAR, sólo hasta la emisión de una nueva contestación a una nueva consulta al respecto, la V3038-18, el 26 de noviembre de

2018, es cuando cesa la confianza legítima del interesado en aplicar el tipo de IVA reducido en lugar del general del Impuesto, que según este segundo pronunciamiento de la DGT es el que resulta procedente.

El TEAR entiende en su resolución que debe reconocerse al contribuyente concreto confianza legítima en la aplicación del tipo reducido de IVA hasta la fecha de emisión de la nueva consulta vinculante. Como consecuencia de ello, desestima las reclamaciones de los actos de repercusión entre particulares, frente a la negativa del QR a soportar la repercusión adicional de IVA por parte de la reclamante por los períodos desde noviembre de 2014 a octubre de 2018 y estima parcialmente las reclamaciones contra las liquidaciones dictadas sobre los procedimientos de rectificación de autoliquidaciones hasta noviembre de 2018.

Disconformes con la referida resolución del Tribunal Regional, se interpusieron sendos recursos de alzada frente a ella. Por un lado, en fecha 26 de noviembre de 2019, por el Director del Departamento de Inspección financiera y tributaria de la AEAT (R.G. 00-1539-2020) y, por otro lado, en fecha 4 de diciembre de 2019, por la entidad XZ.

El Director, en la interposición de su recurso, señala que comparte el reconocimiento de la confianza legítima que efectúa el TEAR, si bien discrepa del período temporal al que dicho reconocimiento debe extenderse pues considera que la confianza legítima no puede predicarse de los períodos de liquidación de IVA incluidos en el año 2018, puesto que ya desde diciembre de 2017, eran públicas tanto la posición del Tribunal Supremo como la doctrina reiterada del TEAC. En este contexto, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria considera que la confianza legítima deja de existir para los períodos posteriores a la publicación y difusión general de una interpretación del TS y del TEAC diferente a la inicialmente dada por la DGT.

Por el contrario, XZ discrepa en el presente recurso de alzada del tipo impositivo que resulta aplicable a los servicios objeto controversia, entendiendo que debe aplicarse el tipo del 10% fijado en la contestación de la DGT de la consulta V1152-15 de 15 de abril.

Por su parte, QR aceptó el cambio de criterio operado por la segunda consulta vinculante de la DGT de fecha 26 de noviembre de 2018 y, por tanto, aceptó la repercusión del IVA al tipo general por los servicios prestados en el mes de noviembre y siguientes del ejercicio 2018, al tratarse de períodos posteriores a la segunda consulta de la DGT, pero no así con carácter retroactivo respecto de los ejercicios anteriores no prescritos como solicitaba XZ.

Para la resolución de los presentes recursos, resulta preciso recordar los hitos temporales relevantes relativos al cambio de criterio producido en relación con el tipo

impositivo aplicable a los servicios referidos:

- Mediante contestación a una consulta vinculante V1152-15 emitida a su solicitud en fecha 15 de abril de 2015, la DGT contestó a la entidad XZ indicando que el tipo impositivo de IVA aplicable a los servicios prestados era el reducido del Impuesto.

- Ya en 2014, antes incluso de que la DGT contestase al contribuyente su consulta, el TEAC se había pronunciado en resolución 00-6371-2012, de 17 de junio de 2014, entendiendo que en los servicios complejos prestados en el marco de un contrato global de redacción de proyecto, construcción y explotación de un hospital, el servicio prestado debe considerarse como un todo global y que debe tributar al tipo general del Impuesto (FD Cuarto).

- En 2017, el Tribunal Supremo concluye en sentencia 973/2017, de 1 de junio, que los servicios complejos prestados en el marco de contratos de concesión de obra pública y posterior explotación de servicios no hospitalarios deben tributar en su integridad al tipo general del Impuesto.

- Posteriormente, y también en 2017, el TEAC en resolución 00-7535-2014, de 14 de diciembre de 2017, viene a reiterar la doctrina anteriormente señalada de aplicación del tipo impositivo general para este tipo de contratos complejos que incluyen la construcción y explotación de obras de infraestructura hospitalaria. Entiende el TEAC que este tipo de contratos incluyen diversas prestaciones, cuyo objeto responde a una finalidad común como es la gestión hospitalaria, no sólo el alojamiento y manutención de pacientes, de ahí la aplicación del tipo impositivo general del Impuesto. En dicha resolución, el TEAC se hace eco para adoptar esa tesis de una resolución anterior del propio Tribunal de fecha 23 de octubre de 2014 y de la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de junio de 2017, anteriormente citada, entendiendo que el asunto constituye ya cosa juzgada.

- Finalmente, y ante una nueva consulta del contribuyente, la DGT contesta el 26 de noviembre de 2018, en la V3038-18, concluyendo que el tipo impositivo aplicable es el general del Impuesto en este tipo de contratos complejos cuya finalidad común es la prestación de servicios de gestión hospitalaria. Para ello, se hace a su vez eco de la STS de 1 de junio de 2017 y de la resolución del TEAC de 14 de diciembre de 2017. Y explicita que esta conclusión supone un cambio de criterio por su parte.

En primer lugar, debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 89 de la LGT, que regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias estableciendo:

"1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la

Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. 2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación."

Por tanto, la Administración, en la aplicación de los tributos, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la LGT, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, sería ésta la doctrina que vincularía a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.

Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del mismo. Así lo ha señalado este Tribunal Central en resolución de

fecha 15-12-2015 (R.G. 00-1503-14, recurso extraordinario alzada para la unificación de criterio), la cual dispone:

"Con carácter previo a la resolución de la cuestión de fondo controvertida, debe tenerse en cuenta que en el presente caso, en el momento en el que se dictó la liquidación derivada del procedimiento de comprobación e investigación, existían dos contestaciones vinculantes a consultas realizadas a la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en las que se sentaba un criterio contrario al aplicado en la regularización inspectora, criterio que no es confirmado por el TEAR, lo que hace que la Directora del Departamento pretenda discutir la procedencia de dicho criterio a través del presente recurso extraordinario.

Así las cosas, el acto administrativo que da lugar a la resolución del TEAR cuyo criterio aquí se pone en entredicho, nunca debió haberse dictado. Debemos en este punto acudir a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas:

"1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2

del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

(...)"

Por tanto, la Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, sería

ésta la doctrina que vincularía a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.

(...)

Asimismo, debe subrayarse que si en un supuesto como el presente, con motivo de la formulación de este recurso extraordinarioalzada para la unificación de criterio este Tribunal Central entrase a conocer sobre el fondo del asunto, se estaría permitiendo a los órganos de aplicación de los tributos la vulneración del carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, pues bastaría con que en un caso concreto no se siguiese el criterio de la contestación dada a la consulta para que, a resultas de una ulterior impugnación por parte del contribuyente y estimación por un TEAR en única instancia, se acabara residenciando en este Tribunal Central una discusión que nunca debió llegarle. Cuestión distinta sería que a pesar de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos, no se apreciara por la Inspección entre el supuesto planteado en la consulta y el regularizado identidad sustancial; o que existiera una doctrina distinta del Tribunal Central, que es la que prevalecería sobre la de las consultas; o que ante este Tribunal Central estuvieran ya planteadas resoluciones en las que se discutiera el criterio procedente y que con posterioridad al momento en que se dictaron esos actos sometidos a revisión, la Dirección General de Tributos sentase un criterio favorable al contribuyente, distinto del utilizado por los órganos de aplicación de los tributos. En casos como los descritos, este Tribunal Central sí podría entrar en el fondo del asunto y acabar sentando un criterio distinto a de las consultas, por el carácter predominante que a su doctrina atribuye la Ley General Tributaria. Pero ninguna de las descritas es la situación que aquí se plantea."

Asimismo, es necesario traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 17 de abril de 2019 (nº rec. 866/2016) que anula la resolución de este TEAC de fecha 08-03-2018 (R.G. 00-7502/15), en la que se dispuso lo siguiente:

"SÉPTIMO

Si nos centramos en los parámetros utilizados por la última de la sentencia citada, dictada con la nueva casación, o lo que es lo mismo, fijando la doctrina jurisprudencial, comprobamos que en supuesto que enjuiciamos, lo que hizo el recurrente fue seguir a pies juntilla lo dicho por la Administración en el momento en que debía configurar sus autoliquidaciones. Fue fiel a los manuales y a las consultas, o siguiendo los términos en los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo, lo hizo de conformidad con lo actos o signos externos de esa misma

Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión debía ser exigido a tenor de la normativa vigente y de la línea hermenéutica explícitamente manifestada y comunicada.

Que el interesado no hubiese formulado consulta resulta irrelevante, incluso se nos antoja innecesario que lo hiciera a la vista de las ya pronunciadas por la DGT. La sentencia 19 de septiembre de 2017 (RJ 2017, 4073), casación 2941/2016, FJ 3, afirma que "La Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, en su artículo 89, para reforzar el principio de seguridad jurídica, estableció un régimen de consulta vinculante para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos, tanto respecto de quien formula la consulta como de cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta."

Debemos descartar que, en las circunstancias concurrentes en el litigio que enjuiciamos, la actuación llevada cabo por el sujeto pasivo en los ejercicios anteriores a la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (JT 2015, 391), no se sustentó en parámetros negativos o excluyente de la confianza legítima, que como recoge la citada sentencia del Supremo, se identifica en (i) creencias subjetivas del administrado, (ii) que descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, o (iii) que puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente.

Por ello, si bien es cierto que a partir de la resolución del TEAC, de 5 de febrero de 2015 (JT 2015, 391), dictada en el recurso 3654/2013, de alzada para la unificación de criterio interpuesto, "toda" la Administración estaba vinculada por el cambio de criterio, y cesó el halo de confianza legítima creado por las anteriores actuaciones, debían respetarse las decisiones que el administrado tomó con anterioridad sustentadas hasta en lo que ese momento era la interpretación dada tanto por la AEAT como por la DGT, lo que inhabilitaba a la Administración tributaria para iniciar cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos con ese único objeto o finalidad.

A lo dicho podemos añadir que el principio de seguridad jurídica, y el de confianza legítima, en los términos que hemos examinado adquieren especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. El que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable. A la

opción por este sistema no ha sido ajeno el Legislador; entre otras razones por eso se explican las obligaciones que recaen sobre la Administración de información y asistencia a del artículo 85.2, b), c) y e), las actuaciones de comunicación del artículo 87.1, o las consultas del artículo 89 de la LGT a la que ya nos referimos.

Resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente.

(...)

OCTAVO.

- Lo dicho nos conduce a la integra estimación del presente recurso anulando por no se ajustadas a derechos la liquidaciones impugnadas, condenando a la Administración a la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente por el recurrente, y a los intereses de demora devengados desde la fecha en que los ingresos tuvieron lugar.

(...)

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Jaime, contra la desestimación por silencio del Tribunal Económico-Administrativo Central frente a las reclamaciones económico-administrativas NUM000, NUM001, NUM002, y NUM003, con los siguiente pronunciamientos:

a) Anulamos la liquidación NUM004, ejercicio 2010 y deuda tributaria de 217.415,51 euros; la liquidación NUM005, ejercicio 2011 y deuda tributaria de 219.935,78 euros; la liquidación NUM006, ejercicio 2012 y deuda tributaria de 193.692,06 euros; y la liquidación NUM007, ejercicio 2013 y deuda tributaria de 215.635,90 euros."

Por su parte, en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13/06/2018, rec. casación 2800/2017, podemos destacar:

"Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponible), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no

está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios."

A este respecto, resulta relevante traer a colación la doctrina de este TEAC contenida en la reciente resolución de fecha 23 de marzo de 2022 (R.G. 00-4189-2019), que reitera el criterio de la resolución de 11 de junio de 2020 (R.G. 00-1483-2017), concluyendo que un cambio de criterio del Tribunal Supremo que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica.

"(...)

En definitiva, el debate jurídico radica en dilucidar el momento temporal a partir del cuál se aplican un cambio de criterio del Tribunal Supremo, al entender el obligado tributario que de aplicarse las sentencias que cambian el criterio tras el devengo IS 2016 pero antes de autoliquidar el citado impuesto infringiría la prohibición de irretroactividad de las normas previsto en el artículo 9.3 de la Constitución Española:

<<3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos>>.

Y, específicamente en el ámbito tributario, en el artículo 10 apartado segundo de la Ley 58/2003, General Tributaria, que prevé la no retroactividad de las normas tributarias:

<<2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado>>.

Dejando de lado que ambos preceptos se refieren a la no retroactividad de las "disposiciones sancionadoras no favorables" y de las "normas tributarias"; conceptos jurídicos distintos de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que sería, en el presente caso, la que sería susceptible de generar esa suerte de "retroactividad",

este TEAC quiere traer a colación lo que ya afirmamos en nuestra resolución de 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017) en la que tratamos la eficacia de un cambio posterior en la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación a los requisitos para acogerse al régimen especial FEAC del impuesto sobre sociedades (el resaltado es nuestro):

<<Y aunque el propio Tribunal Supremo ha aplicado retroactivamente sus criterios (v.gr. STS de 30-04-2012 - rec. n.º. 928/2010) y STS de 04-06-2012 - rec. n.º. 1767/2010)***sin hacer específica referencia a ello, observamos que posteriormente, y cuando se centra en la cuestión de aplicación retroactiva de criterios no favorables al contribuyente, se inclina claramente por una respuesta negativa y así, es claro que tanto la Audiencia Nacional ("cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar") como el Tribunal Supremo ("el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable") protegen la seguridad jurídica y confianza legítima del contribuyente en todas las escalas (DGT, TEAC, AN y TS).

A la vista de lo anterior, este Tribunal Central no puede sino estimar las alegaciones de la recurrente en este punto, anulando el Acuerdo de liquidación impugnado por entender que el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación>>

Nótese que si se lee fuera de contexto el primer párrafo citado del RG 1483/2017, podría pensarse que la solución jurídica que este TEAC debe alcanzar en la presente controversia es una estimación a la pretensión del obligado tributario: al resultar el cambio de criterio del Tribunal Supremo no favorable al contribuyente (porque, con el nuevo criterio tributaría por el exceso de plusvalía y con el criterio histórico no) parecería que este sería también uno de esos casos en que debiera producirse "una inclinación claramente por una respuesta negativa a la aplicación retroactiva de criterios no favorables al contribuyente".

Sin embargo, como se desprende de la lectura de esas dos STS citadas (STS de 30-04-2012 - rec. n.º. 928/2010 y STS de 04-06-2012 - rec. n.º. 1767/2010) no es posible extrapolarlas al caso que aquí nos ocupa (aplicación hacia atrás de criterios jurisprudenciales del Tribunal Supremo) porque ambas tratan la retroactividad de normas al ser el objeto de ambas el siguiente: <<La aplicación retroactiva de la posterior regulación de ese incentivo fiscal, que impidió la reinversión en sociedades patrimoniales inactivas, como pretendió la Inspección de los Tributos>> y, por ende, ahí sí impera de manera clara la proscripción

de la retroactividad prevista en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

Realizada tal puntualización, en cualquier caso, lo manifestado en el referido primer párrafo ha de integrarse con lo añadido en el segundo, resultando de ello el criterio de que un cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica. Y en ese sentido es en el que la resolución alude a que los obligados tributarios hayan aplicado un criterio vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Así, en una sentencia de la Audiencia Nacional, de 17/04/2019, que se cita en la misma resolución del TEAC, se hace hincapie en que el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima adquieren especial relevancia en el ámbito de aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. (...)"

Llegados a este punto, este Tribunal Central no puede sino estimar las pretensiones del Director del Departamento, pues el principio de confianza legítima no puede extenderse una vez que tanto el Tribunal Supremo como el TEAC, en doctrina reiterada y mencionando expresamente que constituye "cosa juzgada", hayan establecido una interpretación distinta y definitiva de la norma.

Pues como bien señala el Director "si se reconociese dicha confianza legítima hasta el momento temporal en que un contribuyente, a la vista de la doctrina reiterada del TEAC fundamentada en la previa posición pública y explícita del Tribunal Supremo, decidiese solicitar y obtuviese un criterio nuevo de la DGT, sería tanto como obligar a la Administración a reconocer la extensión de un criterio enmendado y corregido en tanto dicho contribuyente no obtuviese tal pronunciamiento de la DGT."

Por tanto, este Tribunal Central concluye que la confianza legítima no puede predicarse de los períodos de liquidación de IVA incluidos en el año 2018, puesto que ya desde diciembre de 2017 eran públicas tanto la posición del Tribunal Supremo como la doctrina reiterada del TEAC.

En consecuencia, procede anular parcialmente la resolución impugnada por entender que el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación.

QUINTO.- En relación con la alegación vertida por XZ

acerca del tipo impositivo de IVA aplicable en ejercicios futuros a las distintas prestaciones realizadas por ella en el marco del contrato, el cual no puede ser entendido como una única operación, debemos indicar que no existe controversia alguna a este respecto pues el tipo a aplicar será el general, conforme a la segunda contestación a consulta de la DGT y la doctrina establecida tanto por el TEAC como por el TS.

SEXTO.- De acuerdo con lo expuesto, procede ESTIMAR el recurso de alzada interpuesto por el Director del

Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (R.G. 00-01539-2020) y DESESTIMAR el recurso de alzada interpuesto por la entidad XZ, S.A. (R.G. 00-01540-2020).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando las resoluciones impugnadas en los términos señalados en la presente resolución.

Segunda solicitud de rectificación referida a una misma obligación tributaria. Resolución de 24 de mayo de 2022

Criterio:

La posibilidad de promover una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación referida a una misma obligación tributaria y periodo impositivo que otra primera presentada, está ciertamente limitada, y ha de basarse en causas, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud, esto es, que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento.

Se reitera criterio de RG 1925-2021, de 26 de abril de 2022

Criterio relacionado con doctrina del Tribunal Supremo en Sentencia de 4 febrero 2021 (rec 3816/2019), que matiza la doctrina del TEAC en Resolución de 18-09-2019 (RG 5674/2018)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución desestimatoria de TEAR de la Comunidad Valenciana se ajusta a derecho.

TERCERO.- En primer lugar, la entidad interesada sostiene que el documento por ella presentado en fecha 13 de febrero de 2018 debe catalogarse como segunda

rectificación de autoliquidación, y no como recurso de reposición, tal y como efectuó la Administración.

Pues bien, en el escrito referenciado la entidad expone, y transcribimos literalmente, lo siguiente:

"OCTAVO.- Que, por otra parte, interesa a esta parte señalar que, en fecha 3 de enero de 2017, se inició un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, en la cual esta parte solicitaba dicha rectificación en los mismos términos que los aquí esgrimidos.

En este sentido, cabe señalar que, debido al cambio producido en la gestión administrativa y económica de esta Institución a principios del ejercicio 2017, así como a la tramitación del cambio del certificado de usuario de la entidad, si bien esta Administración intentó notificar "Propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación" y "Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación", estas notificaciones no pudieron ser atendidas por los problemas esgrimidos.

Por ello, el procedimiento iniciado a instancia de esta

parte finalizó con la desestimación del mismo sin que esta parte pudiera aportar la documentación adicional que en esta ocasión presenta mediante este escrito.

(...)

Pues bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 128 del RGAT transcrito, los procedimientos de solicitud de rectificación de autoliquidaciones únicamente pueden finalizar mediante liquidación en caso de que la Administración conceda la rectificación instada por el obligado tributario. En el caso planteado, no se estimaron las pretensiones de esta parte, sino que, por el contrario, fueron desestimadas en la medida que, con origen en los motivos anteriormente indicados, esta Institución no pudo atender dichas notificaciones.

Por tanto, resulta innegable que no nos encontramos realmente ante una Resolución con efectos preclusivos, sino simplemente ante una manifestación expresa desestimatoria en un procedimiento concreto que no puede impedir la formulación de una segunda solicitud de rectificación.

De acuerdo con lo expuesto, y una vez aclarado que la Resolución recaída en el primer procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación no pudo finalizar mediante liquidación con efectos preclusivos, nada obsta para que esta parte pueda volver a solicitar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 (...).

Por tanto, no cabe duda de que el escrito presentado por la entidad recurrente debe de calificarse como una nueva solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014.

CUARTO.- Pasaremos a continuación a examinar la controversia principal que consiste, en síntesis, en determinar si procede la rectificación de la autoliquidación solicitada en fecha 13 de febrero de 2018. Para ello resulta necesario determinar si la desestimación de una primera solicitud de rectificación de autoliquidación impide que se entre a conocer una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación.

La rectificación de autoliquidaciones es un procedimiento que se inicia a instancia del obligado y que se regula en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y 126 y siguientes del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Dispone el artículo 120.3 de la LGT:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus

intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente (...)"

Por su parte, en lo que aquí interesa, el artículo 126.3 RGAT dispone:

"Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional".

Y el Artículo 128 relativo a la terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones:

"1. El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación. (...)"

Sobre el denominado efecto preclusivo de las resoluciones que ponen fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidación se ha pronunciado el presente TEAC, en Resolución de 18 de septiembre de 2019, RG 5674/2018, resolviendo un recurso de alzada en unificación de criterio del Director del Departamento de Gestión Tributaria, donde se concluía que la existencia de una comprobación previa por parte de la Administración realizada en el seno del primer procedimiento de rectificación de autoliquidación (tanto si desembocaba en una desestimación como en una estimación) del mismo elemento de la obligación tributaria a que se refería la segunda solicitud de rectificación, impedía al obligado tributario la presentación de esta última.

Así, recogíamos:

"FUNDAMENTO DE DERECHO

TERCERO:

(...) El efecto preclusivo de la resolución que pone fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones limita, pues, la potestad de la Administración de regularizar nuevamente el elemento de la obligación tributaria objeto de aquél, en la medida en que tal potestad sólo podrá ejercitarse cuando en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

Este Tribunal Central comparte, por tanto, la afirmación del Director recurrente de que el efecto preclusivo es predicable también de las resoluciones desestimatorias de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. No cabe aceptar, en consecuencia, la postura del TEAR conforme a la cual la denegación de la primera solicitud de rectificación no es obstáculo para la presentación de la segunda en la medida en que el artículo 126.3 del RGAT sólo impide solicitar la rectificación cuando exista una liquidación administrativa previa pero no cuando exista una resolución denegatoria de la primera solicitud.

En el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada la interesada formuló una primera solicitud de rectificación de la autoliquidación del 1T de IVA de 2007 que había presentado la transmitente del inmueble, y de devolución del ingreso indebido, sobre la base de la improcedente repercusión de ese impuesto. Dicha solicitud fue desestimada por la Administración. Más adelante la interesada reiteró la solicitud.

A la vista de lo expuesto anteriormente, la existencia de una comprobación previa por parte de la Administración, realizada en el seno del primer procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, del mismo elemento de la obligación tributaria a que se refiere la segunda solicitud de rectificación, impedía a la interesada la presentación de esta última, que debió ser inadmitida por la Administración, como efectivamente sucedió. Y ello con independencia, por tanto, de que el acuerdo desestimatorio de la primera solicitud de rectificación fuera firme o no en el momento de la presentación de la segunda solicitud.

Una vez notificada la resolución denegatoria de la primera solicitud de rectificación de autoliquidación el interesado lo que sí podía era presentar en los plazos legalmente establecidos recurso de reposición o reclamación económico-administrativa y, en su caso, acudir a la vía contencioso-administrativa. Si la resolución denegatoria de la primera solicitud de rectificación de autoliquidación no se impugnase en plazo, se convertiría en firme e inatacable por las vías ordinarias de

impugnación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda ESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

Las solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas por un motivo por el que ya fueron previamente desestimadas, pueden ser inadmitidas a trámite sin necesidad de entrar en el fondo de la cuestión".

No obstante, el Tribunal Supremo, en Sentencia de fecha 4 de febrero de 2021, recurso de casación 3816/2019, en la que se responde a la siguiente cuestión de interés casacional: "Determinar si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación, puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud", ha venido a matizar dicho criterio.

En el Fundamento de Derecho TERCERO, el Alto Tribunal deja claro las particularidades propias del caso de autos:

"(...) Importa reseñar lo que el propio auto impugnado, aun con el valor relativo de exégesis que le es propio, orientado a la admisión de un recurso que ha de resolver la sección correspondiente, en este caso la nuestra, razona a propósito de la configuración del ámbito de la doctrina que se propone:

(...)

QUINTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. A este respecto, es necesario efectuar dos precisiones elementales: la primera de ellas, que hemos de partir de la realidad no controvertida de que, en este caso, la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación no vino acompañada de un acto administrativo de liquidación en el sentido del artículo 101 de la LGT, esto es, que tal denegación no supone per se la conversión de la autoliquidación en liquidación administrativa, a efectos de la firmeza de ésta, si no ha sido el resultado de una cuantificación nueva y distinta; la segunda precisión es que consideramos necesario acotar la cuestión que incorpora el interés casacional para formar jurisprudencia a aquéllos casos en que la segunda solicitud no sea una mera repetición de la primera, sino que se fundamente en hechos sobrevenidos o motivos nuevos, no invocados originariamente [...]."

En el Fundamento de Derecho QUINTO se recoge:
 "QUINTO.- Análisis de la cuestión suscitada en este recurso con propósito de establecer jurisprudencia al respecto.

Como se ha anticipado, las dos cuestiones que han de decidirse, siguiendo un orden lógico, están vinculadas entre sí: la de si hay una liquidación firme que sólo podría ser impugnada instando "...alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley", en el decir del artículo 221.3 LGT; y, en caso negativo, si cabe instar, dentro del plazo de prescripción del derecho fijado en el artículo 66.3 LGT, una segunda vez, la solicitud de devolución, por razones diferentes o con fundamento en hechos o circunstancias que no pudieron ser tenidos en cuenta a la hora de efectuar la petición primera.

Abordando la primera de ambas cuestiones, es de señalar:

1) No hay, en nuestra opinión, una liquidación (firme) en sentido propio, coincidente en el tiempo con la resolución en que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación, lo que cabe negar por los propios argumentos expuestos por la propia recurrente, que hacemos nuestros en buena parte:

a) en tal pretendida liquidación no se cuantifica la deuda, sino que se determina la corrección de la establecida en la autoliquidación presentada, que dio lugar al ingreso que luego fue reputado indebido por el contribuyente.

b) no se realiza tal liquidación en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos, sino con ocasión de la resolución de una petición formalizada en un procedimiento de índole diferente (arts. 32, 34 y 221 LGT).

c) La citada liquidación, coetánea y superpuesta a la resolución de 3 de octubre de 2013, no es el fruto de una comprobación fáctica alguna que comportase novedad a lo ya autoliquidado por el solicitante (mismos preceptos).

d) En ella no se crea una deuda tributaria nueva, no sólo por la estricta coincidencia de cuantía, resultado de una mera operación de medición de la cabida de la finca y del periodo legal que debe tomarse en cuenta para el cálculo, operaciones que ya hicieron los solicitantes. En suma, no se comprueba nada.

e) se dicta en el curso de un procedimiento de rectificación de autoliquidación -que por ley se inicia a

instancia de parte y en ejercicio de un derecho que puede ejercitar quien está obligado a autoliquidar la deuda- que no añade nada a la denegación previamente adoptada (se liquida por la cantidad que se pagó, aplicando normas 9 JURISPRUDENCIA del TRLHL que establecen automáticamente la deuda tributaria exigible (abstracción hecho de su declaración de inconstitucionalidad posterior) y, además, se archiva el procedimiento -de rectificación- por haber sido ya ingresada la cantidad que se liquida.

(...)

2) Si no hay liquidación en sentido auténtico y propio -dada la especificidad, índole y fines de tales actos (vid. al respecto los artículos 101,1 y 3; 120 y 221 de la LGT y 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio - RGAT-, en un sistema tributario que gira, en su mayor parte, sobre la autoliquidación del propio contribuyente, lo que hace tener a la liquidación un contenido preciso y exclusivo surgido de su régimen jurídico, tal aserto nos permite abordar el segundo punto de interés casacional.

En otras palabras, sentado lo anterior, no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva (art. 66.3 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud, esto es, que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento, con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, cuya concurrencia no es en este caso objeto de controversia, formal ni materialmente.

(...)

Además, no hay propiamente cosa juzgada administrativa -concepto y expresión que proviene de la dogmática procesal para evitar la reiteración de un segundo proceso-, lo que requeriría que concurriera la conocida como triple identidad de sujeto, objeto o causa de pedir - causa petendi-, que en este caso no coincide -el último de los presupuestos- debido a la alteración de las circunstancias de relevancia jurídica acaecidas sobrevenidamente en cuanto a las dudas (entonces) y certezas (más adelante) sobre la inconstitucionalidad de los preceptos (107.1 y 110 TRLHL) que determinan la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, en casos como el que, no se discute aquí, se ha generado una minusvalía o pérdida patrimonial manifestada en el momento de la transmisión".

Y en el Fundamento de Derecho Sexto se recoge la

doctrina:

"SEXTO.- Doctrina que, por su interés casacional, se establece.

Atendida la anterior argumentación, podemos alcanzar la conclusión de que le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT.

A tal efecto, la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los artículos 101 y concordantes de la misma LGT, cuanto tal sedicente liquidación no se ha dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto.

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

A los efectos que nos ocupan, cabe considerar que una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, como lo es en este caso el dictado de diversas sentencias que consideraron -luego se supo que acertadamente- que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía insusceptible de ser gravada, a lo que se añade que, en la fecha de la solicitud, se había dictado el auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de San Sebastián, de 5 de febrero de 2015 (rec. núm. 245/2014), por medio del cual se acordó elevar al Tribunal Constitucional una cuestión de inconstitucionalidad en relación con las normas reguladoras del IIVTNU en Guipúzcoa".

Por tanto, esta doctrina del Tribunal Supremo vendría a matizar la contenida en nuestra Resolución de 18/09/2019 antes mencionada, en el sentido de que una solicitud de rectificación no equivale a una liquidación a los efectos del artículo 101 LGT cuando el acto que se dicta es simplemente negativo y no ha tenido lugar en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos.

Además, sostiene que *"no habría inconveniente en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no haya liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir dentro del plazo de cuatro años de prescripción extintiva (artículo 66.3 LGT), si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud", entendiéndose que se opone a la nueva solicitud la "cosa juzgada administrativa", lo que requiere "triple identidad de sujeto, objeto o causa de pedir - causa petendi-", considerando que "una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada".*

QUINTO.- A raíz de los criterios referidos, y en nuestro caso concreto, al no contener el primer Acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación una nueva liquidación, distinta de la contenida en la declaración del interesado, podría, según el TS, presentar de una nueva solicitud, en tanto no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

Sin embargo, no se cumple el segundo elemento fundamental de la doctrina del TS que permitiría aceptar una reiteración de la misma solicitud, y que exige que la segunda solicitud de rectificación no sea una mera repetición de la primera, entendiéndose que se cumple tal requisito cuando se funde en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud.

Así, en este caso, la interesada se limitó a reiterar su petición de rectificación de autoliquidación en base a las mismas razones y argumentos que ya había efectuado en su primer escrito, tal y como reconoce en su escrito de 13 de febrero de 2018: *"interesa a esta parte señalar que, en fecha 3 de enero de 2017, se inició un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, en la cual esta parte solicitaba dicha rectificación en los mismos términos que los aquí esgrimidos"*, procediendo, en esta segunda solicitud, a relacionar los asientos contables que fueron reconocidos por la entidad con objeto de registrar los correspondientes ajustes contables, a aportar una copia del borrador modelo 200 del IS de 2014 una vez

modificado y el Informe de Auditoría correspondiente al ejercicio 2013.

Es pues una solicitud de rectificación sustancialmente idéntica a la primera, con la salvedad de que aporta documentación que no había aportado inicialmente pero que pudo haber aportado con ocasión de la tramitación de la primera solicitud de rectificación. Es más, la propia interesada reconoce que la habría aportado en el supuesto de que hubiera accedido a las notificaciones acaecidas durante la tramitación del procedimiento: *"En este sentido, cabe señalar que, debido al cambio producido en la gestión administrativa y económica de esta Institución a principios del ejercicio 2017, así como a la tramitación del cambio del certificado de usuario de la entidad, si bien esta Administración intentó notificar "Propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación" y "Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación", estas notificaciones no pudieron ser atendidas por los problemas esgrimidos. Por ello, el procedimiento iniciado a instancia de esta parte finalizó con la desestimación del mismo sin que esta parte pudiera aportar la documentación adicional que en esta ocasión presenta mediante este escrito".*

Por tanto, las dos solicitudes formuladas lo fueron con la triple identidad de sujeto, hechos y causa de pedir, procediendo en la segunda solicitud a aportar determinada documentación que, a su juicio, acreditaría su derecho a rectificar la autoliquidación en su día presentada, pero sin justificar, de manera alguna, la imposibilidad de aportarla en la primera solicitud de rectificación presentada, o el acaecimiento de un suceso sobrevenido en relación a la primera. En definitiva, la interesada no incorporó argumentos o datos nuevos en relación con la primera solicitud de rectificación, sino que se limitó a invocar los mismos argumentos, acompañando ahora determinada documentación que pudo haber sido aportada en el seno del primer procedimiento de rectificación de autoliquidación.

Por todo ello, procede desestimar las alegaciones de la entidad interesada y declarar que la segunda solicitud de rectificación instada respecto del IS, ejercicio 2014, era inadmisibles, habiendo devenido firme la primera por falta de recurso contra el Acuerdo desestimatorio.

Este TEAC ha aplicado este mismo criterio en un supuesto parangonable, en resolución de 26 de abril de 2022 (RG 1925/2021).

En ella se exponía:

«Sin embargo, consta que el 23 de septiembre de 2020 la entidad presentó una nueva, segunda, solicitud de rectificación de dicha autoliquidación, sustancialmente idéntica a la ya presentada el 9 de enero de 2020, en base a las siguientes alegaciones:

"Si bien es cierto que previamente a este procedimiento se solicitó rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018 (vid. Documento agrupado n.º 3), esta parte no pudo aportar la documentación necesaria que justificara la modificación de los importes de la autoliquidación presentada y que así constaban en las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil."

En esta segunda solicitud de rectificación de autoliquidación pretendida, la entidad aportó, además de las cuentas anuales de 2018, la siguiente documentación que no había aportado en la maco del procedimiento desarrollado a consecuencia de su primera solicitud de rectificación de la autoliquidación:

(...:)

No se alega ni se prueba, en modo alguno, ante este órgano revisor, la imposibilidad de XXXX SL de aportar, en un primer procedimiento, la documentación requerida por la Administración en el procedimiento para la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2018 por ella iniciado.

SEXTO.- Aplicando la normativa y jurisprudencia expuesta al caso que ahora nos ocupa, y aun asumiendo que el acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación pudiera no tratarse de una liquidación definitiva, en los términos interpretados por el Tribunal Supremo en la sentencia de 4 de febrero de 2021, no cabe duda, para este Tribunal Central, de que la posibilidad de promover una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación referida a una misma obligación tributaria y periodo impositivo que otra primero presentada, está ciertamente limitada, y ha de basarse en causas, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud, esto es, que no pudieron ser conocidas y, por ello, esgrimidas en ese momento. Recordemos que el Alto Tribunal determinó, en la sentencia referenciada en el FUNDAMENTO DE DERECHO anterior, que tan solo cabe una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación cuando la misma no es una mera repetición de la primera, entendiéndose que se cumple tal requisito cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas no invocadas con anterioridad, con el límite del principio de buena fe.

A este respecto, una segunda solicitud de rectificación de una autoliquidación por un determinado tributo y ejercicio (en este caso, se trató del IS -modelo 200- del ejercicio 2018 instada por XXXX, SL) en la que se hacen valer las mismas causas, hechos y circunstancias que justificaron o motivaron la presentación de una primera, aportando tan sólo documentación que, en el primer caso,

no se aportó pero sin que quede justificado ni acreditado que entonces no se pudo aportar, no debe ser admitida a trámite conforme a los preceptos expuestos. Y es que, y este órgano revisor está en disposición de afirmar que coincide para el caso presente, en una segunda solicitud de rectificación de un autoliquidación en los términos expuestos, la triple identidad de sujeto, objeto y causa a que se refiere el Tribunal Supremo en su jurisprudencia, al objeto de negar su procedencia (...)

Y es que, lo cierto es que cuando la reclamante solicitó, por primera vez, la rectificación de su autoliquidación del IS del ejercicio 2018, no facilitó a la Oficina Gestora justificación suficiente de sus pretensiones (...)

Es por ello, que este Tribunal Central considera que es

correcto el acuerdo de inadmisión de la segunda solicitud de rectificación de autoliquidación promovida por XXXX, SL decretada por la Oficina gestora. No se incorporaron por la actora argumentos o datos nuevos en relación con la primera solicitud de rectificación, sino que se limitó a invocar los mismos argumentos, acompañando ahora la documentación detallada en el fundamento de derecho anterior de la presente resolución.»

Asimismo, este criterio ha sido mantenido en resolución de 22/04/2021 (RG. 6589/17).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	29
• Primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia.	29
• Concesión sobre el dominio público radioeléctrico.	29
• Contrato de promesa de compraventa.	30
• Condominio sobre dos bienes inmuebles: imposibilidad de adjudicación a los dos condóminos.	30
• Sucesión en la empresa familiar.	31
• Declaración de obra nueva.	31
• Constitución de un derecho real sobre futuros derechos de créditos derivados del contrato de arrendamiento.	32
• Resolución del contrato de compraventa por sentencia.	32
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	33
• Ajuar doméstico: Elementos o bienes que deben entenderse incluidos.	33
• Ajuar doméstico. Solo en relación a la vivienda. Acta notarial inventario bienes.	33
• Transferencias realizadas desde la cuenta del causante.	34
• Requerimiento de pago por deudas de la causante. Aceptación de la herencia a beneficio de inventario.	34
• Reducción por adquisición de vivienda habitual: acreditación de la convivencia con la causante durante los dos años.	35
• Fidencia sucesoria en Aragón.	36
PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO	36
• Anulación de una liquidación por falta de motivación de las valoraciones efectuadas y retroacción de actuaciones: posibilidad de dictar una liquidación provisional a cuenta de la que finalmente se dicte.	36
• Determinación de la Comunidad Autónoma de imposición del tributo.	37

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

PRIMERA COPIA DE UNA ESCRITURA NOTARIAL EN LA QUE SE DOCUMENTA LA CESIÓN O TRANSMISIÓN DE UNA OFICINA DE FARMACIA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2022.

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

Para el Tribunal, La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En particular, la cesión o transmisión de la oficina de farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª ("Sección de otros bienes muebles registrables"); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma.

Por tanto, procede estimar el recurso de casación interpuesto por la letrada de la Comunidad de Madrid pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico al considerar que, si bien estamos ante una escritura que tiene por objeto una cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros, debiéndose acudir, en este caso, a las previsiones del art. 68 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria de 16 de diciembre de 1954, que tan sólo regula la inscripción de los gravámenes sobre bienes muebles, y no el de meras titularidades, extremo que no impide, pero que carece de efectos frente a terceros, no siendo preceptiva.

CONCESIÓN SOBRE EL DOMINIO PÚBLICO RADIOELÉCTRICO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2022.

El objeto del recurso consiste en determinar el acomodo del gravamen aplicado a la recurrente al Derecho de la Unión Europea en su relación de coexistencia o incompatibilidad con la denominada tasa de espectro -tasa por reserva de dominio público radioeléctrico- y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su

modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (canon), en las concretas condiciones establecidas por la legislación española, y la compatibilidad del ITP con la tasa de espectro.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, constituye un "canon" a los efectos del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización) cuando grava la constitución de una concesión sobre el dominio público radioeléctrico al estar vinculado su hecho imponible a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias. El artículo 13 de la Directiva autorización se opone al expresado impuesto cuando esos derechos de uso de radiofrecuencias se sujeten, además, a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico al no cumplir, en su conjunto, los requisitos establecidos en el referido artículo, en particular, el relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias.

CONTRATO DE PROMESA DE COMPRAVENTA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de abril de 2022.

El motivo impugnatorio es que no ha habido una compraventa sino una promesa de compraventa futura de cosa ajena. El Notario emitió un acta formalizada al amparo del art. 153 del Reglamento Notarial en que se corrige una escritura en cuanto a la mención de compraventa y se señala que no se trataba de una compraventa. Se elevaba a público un contrato privado en el que se trataba de una promesa de compraventa futura de cosa registralmente ajena y que cuando estuviera el inmueble registralmente a nombre del vendedor, se formalizaría la correspondiente escritura de compraventa, dándose para ello el plazo de 100 meses.

Para la Sala, existen dos actos distintos sujetos al impuesto. La promesa de venta tiene su propia sustantividad y es susceptible de un tráfico jurídico, tanto "inter vivos" como "mortis causa". Se produjo, por tanto, el hecho imponible del impuesto transmisivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 2 del Texto Refundido, según el cual el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma o intrínsecos, que puedan afectar a su validez o eficacia. Paralelamente existe un segundo acto sujeto al impuesto que es la transmisión del bien inmueble de conformidad con el artículo 7.1 a) del RD 828/1995, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Este segundo acto tiene como base imponible el valor real del bien transmitido (art. 10.1). Por lo tanto, estamos ante dos negocios jurídicos distintos y ambos con una base imponible diferente.

CONDominio SOBRE DOS BIENES INMUEBLES: IMPOSIBILIDAD DE ADJUDICACIÓN A LOS DOS CONDÓMINOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de abril de 2022.

El demandante y su esposa, casados en régimen de separación de bienes, dividían lo que consideraron dos comunidades de bienes sobre dos bienes inmuebles, una vivienda y un local de oficina en el mismo edificio. En el caso de cada una de las consideradas comunidades de bienes, se adjudicó el inmueble al marido en calidad de compensar el exceso a su esposa, en metálico. Dicha compensación consistió en asumir el marido la deuda de ella, garantizada con los inmuebles, y entregar un cheque por el resto de valor de la mitad de cada uno de tales inmuebles.

El demandante presentó y abonó autoliquidación solamente por Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, AJD, amparándose en el régimen fiscal de la extinción del condominio. Puesto que, aunque los excesos de adjudicación tributan por ITP, están exceptuados, cuando constituyan aplicación del art. 1062 del Código Civil.

Según la Administración tributaria, existía una comunidad de bienes sobre los dos inmuebles, que en su día se habían adquirido por los comuneros en una misma escritura pública, y financiándolos con una misma hipoteca.

Para la Sala, lo que resulta trascendente a estos efectos, es que, por un lado, los bienes inmuebles resulten indivisibles y, por otro lado, para el caso de que existan varios bienes en copropiedad, no resulte posible un procedimiento de distribución entre los copropietarios, distinto al de adjudicación a uno solo de los condóminos. En otras palabras, lo que se viene exigiendo en estos casos es que resulte inevitable la adjudicación a uno sólo de los condóminos con exceso de adjudicación a compensar.

En el presente caso, se trata de dos inmuebles adquiridos en el mismo contrato y financiados por el mismo préstamo, en común por dos cónyuges. Los cuales, ahora, se han distribuido en la misma fecha y comparecencia ante notario, adjudicándolos a uno solo. Todo lo cual indica una necesidad de dar un mismo destino a los dos inmuebles. Se estima más ajustado a Derecho estimar este motivo de nulidad. Lo que ha de dar lugar a revocar la liquidación impugnada, con lo que quedará en vigor la autoliquidación por Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

SUCESIÓN EN LA EMPRESA FAMILIAR.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 18 de mayo de 2022.

El motivo de impugnación se circunscribe a la aplicabilidad de la bonificación del 99% del valor de los bienes afectos a la actividad que la Agencia Tributaria de Galicia rechaza al entender que los ingresos percibidos por dicha actividad no suponían la principal fuente de renta del causante.

La Sala tiene en cuenta los siguientes argumentos:

a) Cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso, lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general.

b) Que ese criterio general puede y, de hecho, debe ser modulado o precisado en atención a criterios de justicia y ante la falta de previsión legal, siempre que concurren circunstancias excepcionales como, entre otras, (a) cuando se trata de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año; y (b) cuando además se ha acreditado sobradamente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica constituía la principal fuente de renta de la causante, esto es, que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenían de rendimientos netos de la actividad agrícola.

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 11 de mayo de 2022.

Se cuestiona por la demandante la concurrencia del hecho imponible por entender que no se ha producido una declaración de obra nueva respecto de la vivienda unifamiliar señalada, inmueble que se describe en la escritura pública de pacto sucesorio de mejora.

Para la Sala, en los supuestos en los que en un mismo acto se formalice la declaración de obra nueva antigua -si bien no se diga expresamente- para adjudicar el inmueble al heredero como consecuencia de un pacto de mejora no podemos hablar de dos convenciones distintas pues una es presupuesto incondicional e indisoluble de la otra por lo que no procede que se liquide por el gravamen de actos jurídicos documentados, además de por el pacto de mejora, por la declaración de obra

nueva antigua -el inmueble data de 1975- , al tratarse esta última de una operación antecedente e imprescindible de la adjudicación del inmueble en virtud del pacto sucesorio de mejora .

CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO REAL SOBRE FUTUROS DERECHOS DE CRÉDITOS DERIVADOS DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León de 15 de junio de 2022.

La resolución aquí recurrida, sostiene que la escritura pública otorgada el 15 de abril de 2013, al recoger como garantía del cumplimiento de las obligaciones asumidas por la parte prestataria en el préstamo hipotecario la constitución de un derecho real sobre futuros derechos de créditos derivados del contrato de arrendamiento suscrito en fecha 11 de febrero de 2013, cumple los requisitos que determina el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La cuestión a dilucidar se concreta en cuanto a la naturaleza de la prenda que viene constituida en la estipulación del contrato de compraventa y del carácter inscribible o no de la misma, y de ello dependerá la sujeción al Impuesto, en su modalidad de actos jurídicos documentados, dependiendo de si la prenda fue constituida con o sin desplazamiento posesorio, siendo solo en el segundo caso inscribible y, por ende, susceptible de ser gravado por el impuesto que fue liquidado, independientemente de que tal inscripción hubiese tenido lugar (en este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 20 de febrero de 2014).

El derecho real de prenda constituido en la escritura pública de fecha 15 de abril de 2013 no resulta inscribible, a sensu contrario de lo preceptuado en los artículos 3 y 54 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria y Prenda Sin Desplazamiento, de 16 de diciembre de 1954, que establecen el requisito de la inscripción para la prenda sin desplazamiento de posesión. Y esta consideración resulta coincidente con lo mantenido por el Registro de la Propiedad ante quien se presenta la escritura de compraventa de 15 de abril de 2013 y decidió no registrar la constitución del derecho real de prenda. Y por ello no puede decirse, en contra de lo que sostienen tanto la resolución impugnada como la oficina gestora del impuesto, que se cumpla el requisito cuestionado del artículo 31.2 del TRLITPAJD, esto es, que se trate de " actos o contratos inscribibles" para que nos situemos ante un hecho imponible sujeto a tributación.

RESOLUCIÓN DEL CONTRATO DE COMPRAVENTA POR SENTENCIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León de 2 de junio de 2022.

Para la resolución del presente recurso ha de destacarse lo siguiente: a) En escritura pública de compraventa de 4 de mayo de 2016, la mercantil aquí demandante adquirió bienes urbanos y otros rústicos. Se presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. b) Dicha mercantil solicitó el 11 de octubre de 2019 la devolución de las cantidades abonadas por el citado Impuesto al amparo de lo dispuesto en el art. 57 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por haberse resuelto el contrato de compraventa por sentencia de 18 de julio de 2019 del Juzgado de Primera Instancia. c) Esa solicitud fue desestimada por resolución del Servicio de Hacienda de 9 de enero de 2020. El recurso de reposición formulado contra esa resolución fue desestimado.

El hecho de que el citado art. 57.5 TRLITP haga referencia a que se estimen como "mutuo acuerdo" el allanamiento de la demanda y la avenencia en acto de conciliación no comporta que éstos sean los únicos supuestos de intervención judicial que excluyan la devolución del impuesto satisfecho, pues tampoco procede la devolución, aunque haya un pronunciamiento judicial, cuando la causa subyacente de la resolución contractual sea voluntaria, como aquí sucede.

Ha de tenerse en cuenta también que, la conclusión de que en el caso no existe derecho a la devolución no resulta alterada por el inciso final del artículo 57.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, ya que ese precepto, en primer lugar, excluye del derecho a la devolución todo caso de mutuo acuerdo y, en segundo término, especifica que la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento constituyen -no solo sino también- supuestos de mutuo acuerdo excluidos de la devolución del impuesto. Se procede a la desestimación del recurso como se ha dicho.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

AJUAR DOMÉSTICO: ELEMENTOS O BIENES QUE DEBEN ENTENDERSE INCLUIDOS.

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2022.

La doctrina que forma el Tribunal para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD es la siguiente:

1.- El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

2.- En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

3.- Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

4.- El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría.

AJUAR DOMÉSTICO. SOLO EN RELACIÓN A LA VIVIENDA. ACTA NOTARIAL INVENTARIO BIENES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de abril de 2022.

En el presente supuesto, el caudal relicto estaba formado por una vivienda, diecisiete fincas rústicas, el saldo de diversas cuentas corrientes, acciones con cotización en bolsa, bonos y fondos de inversión y participaciones en una sociedad, siendo el importe de dicha masa hereditaria regularizada de 4.321.725,06 euros, sobre el que la Administración calculó el ajuar doméstico aplicando el porcentaje del 3%, actuación que, conforme a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, no es conforme a Derecho, por cuanto, únicamente sería posible calcular dicha porcentaje respecto de la vivienda, único bien que por su naturaleza puede albergar el ajuar doméstico.

Por tanto, el valor del ajuar doméstico no podrá ser superior al 3% del valor de la vivienda de la causante.

Aparte de ello, en el presente supuesto, lo que aportó la codemandada para acreditar el valor del ajuar doméstico, fue un Acta de requerimiento y presencia en la que se hace constar que la Notario se constituyó el 12 de enero de 2016 en la

vivienda de la causante y comprobó que las fotografías protocolizadas se correspondían con la realidad observada por la misma de los distintos planos que aparecían y que dichas fotografías iban señaladas con un número que se identificaba en el inventario de bienes que le entregaban y dejaba incorporado al acta. En dicho inventario se relacionaban y describían una serie de bienes a los que se atribuía una valoración estimada.

Dicho documento, entendemos, no constituye prueba suficiente de los bienes que, en el momento del fallecimiento de la causante, constituían el ajuar doméstico, dado que había transcurrido casi un año desde dicho fallecimiento cuando se constituyó la Notario en la vivienda, y el inventario incorporado al Acta no refleja el método de valoración de los bienes ni la cualificación de la persona que la realiza.

Al respecto, cabe citar una sentencia de esta Sección de 18 de diciembre de 2019, dictada en el P.O. 883/2018, que, en lo que nos interesa, estableció lo siguiente:

"En el presente caso es presumible que el ajuar de la causante se hallaba a su disposición en su propia vivienda; no es aceptable sospechar que existían otros bienes de la misma naturaleza y destino en los inmuebles propiedad de la sociedad "Arrendamientos Inmobiliarios López Cristóbal". A la vivienda habitual de la fallecida tenía acceso, al menos, su sobrina y heredera Dña. Antonia, actual recurrente, y el inventario de los muebles y enseres que contenía fue realizado por un perito trece días después del fallecimiento, periodo de tiempo más que suficiente para trasladar determinados bienes u objetos de valor. Por esta causa no es posible dar por plenamente acreditada la coincidencia de los bienes que valora el perito con los realmente existentes en vida de la difunta y destinados a formar su ajuar. El acta notarial levantada el 19 de marzo de 2014 únicamente justifica que en esta fecha se hallaban en la vivienda los mismos muebles y enseres que había inventariado el perito meses antes, con excepción tan solo de uno de ellos."

Por todo ello, procede la estimación parcial del recurso, en el sentido de que la valoración del ajuar doméstico debe realizarse tomando como base del cálculo el valor de la vivienda sita en la CALLE000 nº NUM003, NUM004., de Madrid.

TRANSFERENCIAS REALIZADAS DESDE LA CUENTA DEL CAUSANTE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de abril de 2022.

Constituye la base de la liquidación impugnada dos transferencias siete días antes del fallecimiento, a favor de uno de los herederos, cantidades que la Administración consideró que debían incluirse en el caudal relicto del causante y formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, teniendo la consideración de derecho de crédito a favor del causante. Para la recurrente, las dos transferencias efectuadas, no formaba parte del patrimonio del causante en el momento de su fallecimiento, sino que pertenecía a una comunidad de bienes de carácter familiar, y que fue transmitido a una cuenta de titularidad de los miembros de la comunidad de bienes con carácter previo a su fallecimiento.

Para la Sala, dado que no se ha probado ni siquiera indiciariamente la comunidad de bienes alegada, la obligación de devolver el importe recibido mediante las transferencias efectuadas, obviamente genera un derecho de crédito del causante contra cada uno de sus ahora herederos, derecho de crédito que al no haberse acreditado su extinción por parte de los interesados, permanece vigente a la fecha de fallecimiento, siendo procedente, por tanto, incluirlos en la liquidación de la herencia devengada, puesto que el artículo 658 del Código Civil, determina "la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan con su muerte."

REQUERIMIENTO DE PAGO POR DEUDAS DE LA CAUSANTE. ACEPTACIÓN DE LA HERENCIA A BENEFICIO DE INVENTARIO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de abril de 2022.

La resolución del TEAR de fecha 27 de septiembre de 2019 se dictó en la reclamación NUM003 contra la liquidación de intereses de demora, en la cual se utilizó igual alegación. El TEAR la rechazó en base a lo dispuesto en los arts. 39 y 177.1 LGT y 1156, 659, 661 y 108 CC, y finalizó de este modo:

De lo expuesto, cabe concluir, que la condición de heredero se adquiere desde la muerte del causante, si bien con ciertos límites, la responsabilidad por las deudas solo llega hasta donde alcance la porción hereditaria y además y en el caso de las

deudas tributarias, se suspende el procedimiento de recaudación, sin que ello se traduzca en la procedencia de anular la liquidación en tanto en cuanto no consta que la deuda exigida supere la hijuela reconocida al reclamante.

La interpretación de estas declaraciones es clara: Dña. Sagrario es sucesora y por tanto responde de las deudas de su causante, aunque con el límite cuantitativo del valor de los bienes adquiridos. Así pues, al remitirse a estos precedentes, el TEAR no ha negado, sino que ha reconocido expresamente, la acotación de la responsabilidad de la reclamante respecto de la obligación tributaria que contrajo su causante.

CUARTO.- No creemos preciso insistir en el contenido de los arts. 39 y 177 LGT y 127 del Reglamento general de recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio), ya transcritos en las resoluciones a que nos hemos referido. Tales preceptos establecen que ante la muerte del obligado debe ser requerido de pago su sucesor, aunque las actuaciones de recaudación han suspenderse en caso de haber aceptado la herencia a beneficio de inventario y sin perjuicio de la potestad de la Administración de dirigirse contra la herencia yacente.

Ante estas previsiones legales, no puede pretender la actora permanecer al margen de las actuaciones de la Administración tendentes a liquidar y cobrar la deuda.

Por un lado, ostenta la condición de sucesora de Dña. Araceli y solo por este motivo debe ser destinataria del requerimiento de pago, a pesar de que se suspenda después el procedimiento a la espera del resultado del expediente sucesorio. El requerimiento constituye un primer trámite para adecuar la actuación administrativa a las particulares circunstancias que conlleva la aceptación a beneficio de inventario y no supone que el órgano tributario desconozca los efectos que supone el ejercicio por los herederos de este derecho. El hecho de recibir el requerimiento no constituye ningún obstáculo ni es incompatible con la suspensión de la recaudación de la deuda. De hecho, no consta en este caso que se haya abierto la vía de apremio.

Además, es decisivo que el órgano liquidador no ha requerido a título individual a la aquí recurrente, sino a los "sucesores de Araceli", y con posterioridad ha notificado a Dña. Sagrario la liquidación de 27 de abril de 2016 "en calidad de sucesor en las obligaciones tributarias/representante de la herencia yacente" (folio 763 del expediente administrativo).

De estos antecedentes no puede deducirse que la Administración tributaria haya encaminado su actividad recaudatoria contra el patrimonio personal de la demandante.

QUINTO.- Y, por otro lado, la cualidad de administradora de la herencia yacente de Dña. Sagrario justifica que haya sido receptora del requerimiento de pago.

Como hemos dicho, la Hacienda Pública puede hacer valer su crédito contra la herencia yacente aun cuando los herederos hayan aceptado a beneficio de inventario. Por este motivo dispone el art. 127.2 del Reglamento:

La suspensión del procedimiento de recaudación, en los términos señalados en el artículo 177.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar con arreglo a la legislación civil, no afectará a las posibles actuaciones recaudatorias que se lleven a cabo frente a la herencia yacente.

En caso de que la Administración proceda de este modo, "las actuaciones se entenderán con quien ostente la administración o representación" de la herencia yacente, es decir, con la actora.

REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL: ACREDITACIÓN DE LA CONVIVENCIA CON LA CAUSANTE DURANTE LOS DOS AÑOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 4 de abril de 2022.

La demandante aplicó la reducción por adquisición de vivienda habitual de la causante en su declaración del impuesto de referencia, beneficio que rechazan las Administraciones codemandadas por falta de acreditación de la convivencia con la causante durante los dos años anteriores a la fecha del fallecimiento

La Administración niega que la actora haya probado la convivencia con su tía en los términos que la Ley exige para aplicar la reducción cuestionada, pero no ofrece alternativa alguna con la que se pudiera abordar la situación de dependencia.

Los vecinos afirman que ambas convivieron en el domicilio de la fallecida, el médico certifica que la atendía en su vivienda, donde siempre estaba la demandante y se adjunta un certificado (oficial) del Concello que corrobora la convivencia en los términos expuestos por la actora. Ante la acreditada necesidad de la fallecida de convivir con tercera persona que la asista y las pruebas que aporta la demandante que la señalan con la conviviente, la Administración da prevalencia a datos

formales, negando valor probatorio a lo manifestado por vecinos y médico por ser terceros ajenos a la relación tributaria, cuando estos son precisamente los que por su condición aportan una información objetiva de la situación fáctica que debemos determinar.

Es, por esto, que la Sala estima acreditada la convivencia entre la actora y su tía en los términos por ella alegados, en un periodo superior a los dos años inmediatos al fallecimiento de la causante.

FIDUCIA SUCESORIA EN ARAGÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 25 de abril de 2022.

La singularidad del caso que analizamos que versa sobre una institución, la fiducia sucesoria, profundamente arraigada en Aragón, pero compleja de abordar desde la perspectiva tributaria. En la presente litis, la misma se regulaba en la Compilación, cuyo artículo 100.1 disponía que "cada cónyuge puede nombrar fiduciario al otro para que ordene la sucesión de aquél entre descendientes y parientes consanguíneos hasta el cuarto grado", precepto con el que se dispone y produce una subrogación del fiduciario en la posición del causante, para ordenarla sucesión -instituir heredero o herederos, distribución de la herencia, etc - como si de dicho causante se tratara.

La doctrina iusprivatista ha señalado que no es un negocio incompleto o imperfecto, sino, más exactamente, uno que no basta para la producción de su efecto propio -señalar la dirección del fenómeno sucesorio- y necesita de un elemento integrativo. Ello explica que no haya delación de la herencia, esto es, ofrecimiento a favor de quien resulte beneficiario, con la posibilidad inmediata de aceptar, hasta que el fiduciario ejecute la fiducia (art. 448.1 CDFA). La delación, entonces, tiene lugar de una manera compleja, mediante dos actos sucesivos: el nombramiento de fiduciario por el causante y, posteriormente, tras la muerte de este, la ejecución de la fiducia por el fiduciario. La voluntad del causante que designa fiduciarios, en testamento o escritura pública, siendo válida y eficaz, no basta para deferir la herencia. De este modo, la voluntad del fiduciario integra, completa la del causante, precisamente al cumplir el encargo que este le hizo. Al tratarse de la ordenación de la sucesión del causante, los beneficiarios designados por el fiduciario serán sucesores de aquel y no de este.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

ANULACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN POR FALTA DE MOTIVACIÓN DE LAS VALORACIONES EFECTUADAS Y RETROACCIÓN DE ACTUACIONES: POSIBILIDAD DE DICTAR UNA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL A CUENTA DE LA QUE FINALMENTE SE DICTE.

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2022.

En el presente recurso se cuestiona si una Administración tributaria, en ejecución de una resolución económico administrativa que anula una liquidación tributaria por falta de motivación de las valoraciones efectuadas, ordenándose, además, la retroacción de actuaciones, puede o no dictar una liquidación provisional -a cuenta de la que finalmente se dicte- con los valores declarados por la contribuyente, con el efecto de reducirla devolución tributaria que debería, de otro modo, efectuarse.

El Tribunal señala:

1) La Administración tributaria no puede, en ejecución del deber de motivar el valor de determinados bienes -o de otros

deberes formales- una vez ordenada la retroacción de las actuaciones a tal efecto, dictar una liquidación provisional - a cuenta de la que finalmente resulte-, ni antes ni después de realizar la valoración motivada o de cumplir lo ordenado en la retroacción.

2) Sólo puede girarse liquidación provisional cuando concurra alguna de las circunstancias que la hacen posible en el art. 101 LGT, siempre que tal liquidación provisional se adopte en el seno de un procedimiento de inspección propiamente dicho, sin que puedan considerarse como tales las actuaciones limitadas a ejecutar una resolución económico-administrativa.

3) La Administración tributaria incurre en exceso ilícito, determinante de la nulidad de sus actos, cuando adopta por su cuenta medidas distintas o ajenas a las directamente encaminadas a dar cumplimiento a lo ordenado en sede económico-administrativa, en este caso motivar sus propios actos, sin que la liquidación provisional guarde relación alguna, ni con la retroacción, ni con la actividad que debe realizarse al efecto.

4) Se incumple así el principio de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non auditur*), pues la liquidación provisional surge directamente del incumplimiento, pues lo que en el fondo propicia esa liquidación provisional "a cuenta" es un patente incumplimiento del deber de motivar, infracción que no cabe situar, en el plano conceptual, entre las meramente formales, pues esa falta de motivación, como reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo, denota la ausencia de razones que puedan ser dadas a conocer al destinatario y al órgano judicial llamado a su control, dejando así una puerta abierta a la arbitrariedad. En el ámbito de esa segunda oportunidad de "hacerlo bien esta vez" que se brinda al órgano incumplidor, no cabe extraer beneficio o ventaja que derive de su propia torpeza o infracción.

5) Además, operaría esta liquidación provisional, por la vía de la compensación, como una especie de medida cautelar informalmente establecida y sin audiencia al interesado.

6) No son aplicables al caso las liquidaciones provisionales a cuenta a que se refiere la sentencia, previstas en el art. 35 LISyD que las regula, y que luego desarrolla el art. 75 del reglamento, previstas para situaciones notoriamente alejadas de la que ahora ocupa.

DETERMINACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2022.

Subyace en el presente caso la delimitación territorial del ámbito de aplicación de los tributos objeto de cesión del Estado a las Comunidades Autónomas, en el caso, el ISD. En el presente caso, resulta incontrovertido que el recurrente se desplazó del domicilio familiar, en Burgos, para cursar estudios superiores en Madrid, concretamente, el Grado de Ingeniería Electromecánica en la Escuela Técnica Superior de Ingeniería de la Universidad Pontificia de Comillas, donde estuvo matriculado los cursos 2012 a 2016 y posteriormente cursó estudios de posgrado en el extranjero.

La determinación del lugar de residencia constituye el punto de conexión instrumental para determinar la administración tributaria de imposición, dependerá de las circunstancias concurrentes y, por tanto, tendrá una dimensión fáctica.

El criterio jurídico de conexión para determinar la comunidad autónoma de imposición en el caso del impuesto de sucesiones y donaciones viene determinado por el lugar de producción del rendimiento del impuesto, que será la residencia habitual del donatario - art. 32.2 c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias-, que habrá de establecerse a partir que los criterios del artículo 28 de la expresada Ley, de acuerdo con el orden de prelación que contiene dicho precepto. El concepto de "ausencia temporal" de la residencia habitual se computará para determinar el mayor número de días de permanencia en el territorio de una Comunidad Autónoma, como magnitudes temporales diferenciadas.

En el caso ahora enjuiciado, el periodo de referencia no es el de un eventual ejercicio tributario, ni siquiera el año natural, sino que viene constituido por el global de los cinco años inmediatamente anteriores al devengo del ISD y si, a estos efectos, la sentencia considera que el recurrente permaneció un mayor número de días en una localidad (Burgos) resulta ya intrascendente el número de días que en concepto de "ausencia temporal", pudo residir en otra localidad (Madrid), razón que impide el establecimiento de una doctrina general -en el presente caso-, sobre la cuestión de si cursar estudios universitarios en una determinada Comunidad Autónoma comporta o no una "ausencia temporal" de la residencia habitual del donatario en otra Comunidad Autónoma, sin perjuicio de que aquella derive del análisis sobre los criterios jurídicos de conexión, el orden de prelación, y la dimensión temporal de las magnitudes anteriormente referidas.



TEMAS FISCALES

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA40

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA 40

- . Responsabilidad Patrimonial: Posibilidad de declarar la responsabilidad de unas liquidaciones que habían devenido firmes. 40
- . Denegación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador..... 40

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL: POSIBILIDAD DE DECLARAR LA RESPONSABILIDAD DE UNAS LIQUIDACIONES QUE HABÍAN DEVENIDO FIRMES.

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2022.

Se interpone el recurso por una mercantil en impugnación de la desestimación presunta de la reclamación de la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados por el pago indebido de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), al considerar que concurrían la responsabilidad patrimonial del mencionado Ayuntamiento por dichos pagos.

Lo pretendido por la recurrente es aplicar a su pretensión el régimen de la responsabilidad del Estado Legislador, por más que, como claramente se desprende de tal argumentación, se ampara en la responsabilidad de la Administración Local demandada en la instancia. Hasta tal punto ello es así que de manera expresa se hace constar en dicho escrito que se excluye esa especial responsabilidad del Estado porque, en efecto, son instituciones bien diferentes y, en lo que ahora interesa, no puede asimilarse la anulación de una Ley (siempre por vulneración constitucional y solo por sentencia del Tribunal Constitucional) con la anulación de una disposición reglamentaria.

Dando cumplimiento al pronunciamiento que impone el artículo 93 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el Tribunal responder a la cuestión declarando que la pretensión de indemnización de daños y perjuicios ocasionados por el pago realizado en autoliquidaciones del IIVTNU, con fundamento en la responsabilidad patrimonial de la Administración Local en cuyo favor se hizo el pago y al margen de los procedimientos que se establecen en las normas tributarias, no requiere que el sujeto pasivo que efectuó dicho pago impugne directa o indirectamente la norma reglamentaria que, en el ámbito del respectivo municipio, regule el Impuesto, sino que es suficiente la mera declaración de nulidad de dicha norma reglamentaria en cualquier procedimiento, pero siempre que concurren todos los requisitos que exige esta responsabilidad patrimonial, entre ellos, el de la antijuridicidad del daño, que deberá examinarse caso por caso, y siempre que los pagos efectuados no hayan adquirido firmeza al momento de dicha declaración de nulidad.

DENEGACIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR

Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2022.

En aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de

la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).

Siendo la base imponible de este impuesto el incremento de valor del suelo urbano (desde su adquisición y hasta un máximo de 20 años) puesto de manifiesto en el momento del devengo (su transmisión), lo primero que habrá de calcularse es ese incremento, dato esencial para apreciar, si en este caso, la cuota tributaria resultante del porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno en el momento del devengo (art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales), era superior al incremento que había experimentado el suelo desde la fecha de adquisición (25 de abril de 2007) hasta la fecha de la venta (30 de septiembre de 2016), pues dado que no se trataba de un solar, sino de un inmueble: suelo y construcción (338 m² aproximadamente), era imprescindible su distinción.

Los precios de compra y venta no aportan dato alguno al referirse al inmueble en su conjunto, siendo necesario conocer el valor catastral del suelo en la fecha de adquisición y el valor catastral en la fecha de la venta, por lo que la falta de este dato esencial -la carga de la prueba corresponde al reclamante- impide determinar el incremento o decremento de valor del suelo (sin que pueda tomarse en consideración, a tales efectos, los gastos de las operaciones) y, consiguientemente, si la cuota tributaria excedía del beneficio obtenido. Procede la desestimación del recurso.

