

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

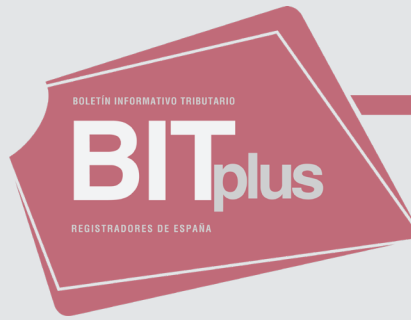
TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



•NOVEDADES AUTONÓMICAS -CASTILLA Y LEÓN

Ley 4/2024, de 9 de mayo, de medidas tributarias, financieras y administrativas.....4

•NOVEDADES COMUNIDADES FORALES

-GUIPÚZCOA

Norma Foral 1/2024, de 10 de mayo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2024.....5

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• FALLECIMIENTO DEL HEREDERO SIN HABER ACEPTADO NI REPUDIADO LA HERENCIA.....10

Resolución de 29 de febrero de 2024

• ADQUISIÓN DIRECTA DEL PRIMER CAUSANTE.....12

Resolución de 29 de febrero de 2024

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....17

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones21

-Procedimiento tributario ...24

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• NOVEDADES COMUNIDADES FORALES

• Guipúzcoa.....30

• Vizcaya.....31

• TRIBUNAL SUPREMO

• Prevalencia de la titularidad registral o la catastral en caso de discrepancia, a efectos del IBI.....34

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

• CASTILLA Y LEÓN	4
Ley 4/2024, de 9 de mayo, de medidas tributarias, financieras y administrativas	4
• GUIPÚZCOA.....	5
Norma Foral 1/2024, de 10 de mayo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2024.....	5

NOVEDADES AUTONÓMICAS: CASTILLA Y LEÓN

LEY 4/2024, DE 9 DE MAYO, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS

Se transcriben los artículos de mayor interés

TÍTULO I

MEDIDAS TRIBUTARIAS CAPÍTULO I TRIBUTOS PROPIOS Y CEDIDOS

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

5. Se modifica la letra a) del apartado 1 del artículo 22 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, que pasa a tener la siguiente redacción:

«a) Se asimilan a los cónyuges los miembros de uniones de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión se haya inscrito en el Registro de Uniones de Hecho de Castilla y León o en registros análogos de otras administraciones públicas, tanto de estados miembros de la Unión Europea como pertenecientes al Espacio Económico Europeo.»

6. Se modifica el artículo 27 bis del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, que pasa a tener la siguiente redacción:

«Se establece una bonificación en la cuota del impuesto del 100 por 100 aplicable en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas a los arrendamientos de fincas rústicas, siempre que el arrendatario tenga la condición de agricultor, en situación de alta en la Seguridad Social por su actividad agraria, en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) o en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Propia Agraria (SETA), y sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos arrendados.»

7. Se incorpora un nuevo artículo 27 ter al texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, con la siguiente redacción:

«Artículo 27 ter Bonificación en la cuota por actuaciones en suelo industrial y terciario

1. Se establece una bonificación en la cuota del impuesto del 50 por ciento aplicable en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados para las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten los actos de agrupación, agregación, segregación y división que se efectúen sobre suelos destinados a uso industrial o terciario.

2. La aplicación de la bonificación prevista requerirá que en la escritura o acta notarial que documenta el acto de agrupación, agregación, segregación o división quede expresamente recogido que el suelo sobre el que se actúa está destinado a uso industrial o terciario.»

8. Se modifica el título, el apartado 1 y la letra b) del apartado 3 del artículo 46 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, que pasan a tener la siguiente redacción:

«Artículo 46 Obligaciones formales de las personas titulares de notarías

«1. Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y el acceso telemático de los documentos a los registros públicos, las personas titulares de notarías con destino en la Comunidad de Castilla y León remitirán, por vía telemática, al órgano directivo central competente en materia de tributos un documento informativo de los elementos básicos de las escrituras por ellas autorizadas, así como la copia electrónica de las mismas».

«b) Respecto al cumplimiento de las obligaciones de las personas titulares de notarías de proporcionar la información prevista en el artículo 32.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el artículo 52 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, cuya remisión podrá efectuarse en soporte directamente legible por el ordenador o mediante transmisión por vía telemática, las condiciones y diseño, circunstancias y plazos en que esta forma de presentación sea obligatoria».

[Para consultar el texto íntegro , clique aquí.](#)

NOVEDADES COMUNIDADES FORALES: GUIPÚZCOA

Se transcriben los artículos de mayor interés

NORMA FORAL 1/2024, DE 10 DE MAYO, POR LA QUE SE APRUEBAN DETERMINADAS MODIFICACIONES TRIBUTARIAS PARA EL AÑO 2024.

Artículo 1. Modificación de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa:

Uno. El apartado 2 del artículo 27 queda redactado en los siguientes términos:

«2. El recargo por declaración extemporánea será:

a) Del 2 por 100 si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

b) Del 5 por 100 si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa entre el cuarto y el duodécimo mes siguiente al término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso.

c) Del 10 por 100 si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que, en su caso, hubieran podido exigirse, pero no los intereses de demora. Los intereses de demora se calcularán desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso hasta la presentación de la autoliquidación o declaración. En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.»

Dos. El primer párrafo del artículo 42.3 queda redactado en los siguientes términos: «También serán responsables solidarios las administradoras y los administradores de hecho o de derecho, socias y socios con una participación directa o indirecta de al menos el 20 por 100 en el capital, comuneras y comuneros o partícipes, las y los cónyuges, parejas de hecho, ascendientes y descendientes de ambos hasta el segundo grado, de las entidades que hubieran practicado retenciones que estuvieran pendientes de ingreso, por los importes que de dichas retenciones se hubieran deducido en sus autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En el caso de haberse realizado ingresos parciales

de estas cantidades retenidas, se entenderá que la deuda pendiente de pago corresponde proporcionalmente a cada una de las retenidas o cada uno de los retenidos.»

Tres. El último párrafo del artículo 79.1 queda redactado en los siguientes términos: «En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración tributaria que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos, no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 7 del artículo anterior de esta Norma Foral.» **Cuatro.** Se añade una letra f) en el artículo 90.1, con el siguiente contenido: «f) Las personas jurídicas o entidades deberán comunicar a la Administración tributaria la identificación de las y los titulares reales de las mismas. A tal efecto, tendrán la consideración de titulares reales las definidas y los definidos conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.»

Cuatro. Se añade una letra f) en el artículo 90.1, con el siguiente contenido: «f) Las personas jurídicas o entidades deberán comunicar a la Administración tributaria la identificación de las y los titulares reales de las mismas. A tal efecto, tendrán la consideración de titulares reales las definidas y los definidos conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.»

Cinco. La letra c) del artículo 90.4 queda redactada en los siguientes términos:

«c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, o parejas de hecho, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal y al régimen económico patrimonial de las citadas parejas de hecho.»

Seis. Se modifican las letras d), p) y q) y se añade una letra r) en el artículo 92.1, con el siguiente contenido:

«d) La colaboración con las Administraciones públicas para la prevención y lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea, incluyendo las medidas oportunas para prevenir, detectar y corregir el fraude, la corrupción y los conflictos de intereses que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea.»

«p) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes y derechos susceptibles de ser embargados o decomisados en un determinado proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.»

«q) La colaboración con Lanbide, Servicio Vasco de Empleo, o con el Servicio Público de Empleo Estatal para el cumplimiento de lo previsto en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 16/2022, de 6 de septiembre, para la mejora de las condiciones de trabajo y de Seguridad Social de las personas trabajadoras al servicio del hogar.»

«r) La colaboración con las entidades responsables de los procedimientos de adjudicación de contratos y concesión de subvenciones vinculadas a la ejecución del Plan de recuperación, transformación y resiliencia, en relación con el análisis sistemático de riesgo de conflicto de interés.»

Siete. El apartado dos del artículo 92 bis. 1.a) queda redactado en los siguientes términos: «Dos. Personas físicas que con relación a las descritas en el apartado uno ostente, o hayan ostentado en el momento temporal a que se refiere el objeto de la investigación, la condición de cónyuge, pareja de hecho, personas que convivan en análoga relación de afectividad, hijos dependientes o personas tuteladas, y familiares dentro del segundo grado, por vínculos de consanguinidad o afinidad. Lo dispuesto en el párrafo anterior respecto de los cónyuges, parejas de hecho o personas que convivan en análoga relación de afectividad se aplicará con independencia del régimen económico o patrimonial que les corresponda.»

Ocho. El apartado 3 del artículo 125 queda redactado en los siguientes términos: «3. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 130 de esta norma foral, en los procedimientos de gestión la Administración tributaria no podrá solicitar copia de la contabilidad mercantil a la o al obligado tributario. No obstante, cuando en el curso del procedimiento la o el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración tributaria podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento. El examen de la citada documentación no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento posterior.»

Nueve. La letra b) del artículo 130.2 queda redactada en los siguientes términos:

«b) Examen de la copia de la contabilidad mercantil. A estos efectos, también será de aplicación lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 125.3 de esta norma foral.»

Diez. El apartado 1 del artículo 174 queda redactado en los siguientes términos:

«1. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación. Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará a la o al obligado tributario y, en su

caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge de la o del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales o a la pareja de hecho, cuando el régimen económico patrimonial establecido sea el de gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.»

Once. El último párrafo del artículo 256.7 queda redactado en los siguientes términos: «A las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad previsto en este artículo les será de aplicación lo previsto en la letra e) del artículo 78.7 de esta norma foral.»

Doce. El segundo párrafo de la disposición adicional decimotercera queda redactado en los siguientes términos: «A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 90, 91 y 166 de esta Norma Foral, reanudar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 9 del artículo 78 de la misma.»

Trece. Se añade una disposición adicional vigesimoprimera, con el siguiente contenido: «Disposición adicional vigesimoprimera. Parejas de hecho. A los efectos de esta norma foral, las referencias que se efectúan a las parejas de hecho se entenderán reanudas a las constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho. Asimismo, se entenderá que dichas referencias comprenden también a las parejas de hecho constituidas e inscritas de forma análoga en registros públicos tanto de otras comunidades autónomas como de otros Estados miembros de la Unión Europea, del Espacio Económico Europeo o de países terceros. Del mismo modo, las referencias reanudas a las relaciones de parentesco por afinidad incluirán aquellas relaciones que deriven de la pareja de hecho.»

Artículo 6. Modificación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

Uno. Se elimina el apartado 4 del artículo 12.

Dos. Se añade un apartado 3 al artículo 46, con el siguiente contenido: «3. La adquisición de bienes o derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» a favor de descendientes o adoptados, precedida de otra adquisición de los mismos bienes o derechos, reanuda dentro de los últimos cuatro años inmediatamente anteriores a la citada adquisición, por donación o negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» a favor del ascendiente o adoptante y reanuda por otro descendiente o adoptado del mismo, tributará teniendo en cuenta el parentesco de la primera donante con respecto a la última donataria, descontándose, en su caso, la cuota ingresada correspondiente a la primera donación.»

Tres. La disposición adicional primera queda redactada en los siguientes términos:

«Disposición adicional primera. Parejas de hecho. A los efectos de esta norma foral, las referencias que se efectúan a las parejas de hecho se entenderán reanudas a las constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho. Asimismo, se entenderá que dichas referencias comprenden también a las parejas de hecho constituidas e inscritas de forma análoga en registros públicos tanto de otras comunidades autónomas como de otros Estados miembros de la Unión Europea, del Espacio Económico Europeo o de países terceros. Del mismo modo, las referencias reanudas a las relaciones de parentesco por afinidad incluirán aquellas relaciones que deriven de la pareja de hecho.»

Artículo 7. Modificación de la Norma Foral de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Guipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco. Se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 4/2016, de 14 de noviembre, de adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Guipuzkoa a la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco:

Uno. El apartado 1 del artículo 11 queda redactado en los siguientes términos: «1. El presente capítulo regula el régimen especial de tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre el patrimonio de las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio.»

Dos. El apartado 1 del artículo 14 queda redactado en los siguientes términos:

«1. El cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio a que se refieren los tres artículos anteriores corresponderá al administrador de la misma.

Artículo 8. Modificación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Uno. Se añade un segundo párrafo a la letra a) del artículo 41.I.A) con el siguiente contenido: «Esta exención será también aplicable a los Administradores Generales de Infraestructuras Ferroviarias y a Renfe-Operadora.»

Dos. El segundo párrafo del número 3 del artículo 41.I.B) queda redactado en los siguientes términos: «Igual disposición se aplicará, en los mismos supuestos a que se refiere el párrafo anterior, respecto de las aportaciones, adjudicaciones y transmisiones que efectúen los miembros de la pareja de hecho.»

Tres. Se añade un último párrafo al número 21 del artículo 41.I.B) con el siguiente contenido: «Los beneficios fiscales previstos en los párrafos anteriores de este número serán igualmente aplicables a la Sociedad Anónima Estatal de Caución Agraria SME.»

Cuatro. La disposición adicional única pasa a ser la disposición adicional primera, y se añade una disposición adicional segunda, con el siguiente contenido:

«Disposición adicional segunda. Parejas de hecho. A los efectos de esta norma foral, las referencias que se efectúan a las parejas de hecho se entenderán referidas a las constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho. Asimismo, se entenderá que dichas referencias comprenden también a las parejas de hecho constituidas e inscritas de forma análoga en registros públicos tanto de otras comunidades autónomas como de otros Estados miembros de la Unión Europea, del Espacio Económico Europeo o de países terceros. Del mismo modo, las referencias referidas a las relaciones de parentesco por afinidad incluirán aquellas relaciones que deriven de la pareja de hecho.»

Artículo 13. Modificación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo:

Uno. El primer párrafo del requisito 3.º del artículo 5 que - da redactado en los siguientes términos: «Que las fundadoras y los fundadores, asociadas y asociados, patronas y patronos, representantes estatutarias y estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y las y los cónyuges, miembros de las parejas de hecho o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, no sean las destinatarias o los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.»

Dos. La letra f) del artículo 28.2 queda redactada en los siguientes términos: «f) Cuando la entidad donataria a quien se realice la oferta sea una de las contempladas en el capítulo I del título II de la presente norma foral, no podrán acogerse a este incentivo sus asociadas y asociados, fundadoras y fundadores, patronas y patronos, gerentes, cónyuges y miembros de parejas de hecho, o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellas o ellos.»

Tres. Se añade una disposición adicional, la decimocuarta, con el siguiente contenido: «Disposición adicional decimocuarta. Parejas de hecho. A los efectos de esta norma foral, las referencias que se efectúan a las parejas de hecho se entenderán referidas a las constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho. Asimismo, se entenderá que dichas referencias comprenden también a las parejas de hecho constituidas e inscritas de forma análoga en registros públicos tanto de otras comunidades autónomas como de otros Estados miembros de la Unión Europea, del Espacio Económico Europeo o de países terceros. Del mismo modo, las referencias referidas a las relaciones de parentesco por afinidad incluirán aquellas relaciones que deriven de la pareja de hecho.»

Artículo 14. Modificación de los incentivos fiscales al mecenazgo cultural.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 2/2019, de 11 de febrero, de incentivos fiscales al mecenazgo cultural en el Territorio Histórico de Gipuzkoa: Uno. El penúltimo párrafo de la letra f) artículo 4 queda redactado en los siguientes términos: «No se considerarán destinatarias del mecenazgo cultural, a efectos de la presente norma foral, las personas físicas que desarrollen actividades artísticas en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de su cónyuge, pareja de hecho, ascendientes, descendientes o colaterales hasta tercer grado, por consanguinidad, afinidad o por la relación derivada de la pareja

de hecho, o de quienes formen parte junto con la citada persona física de una entidad en régimen de atribución de rentas.»

[Para consultar el texto íntegro , clique aquí.](#)

- TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

- FALLECIMIENTO DEL HEREDERO SIN HABER ACEPTADO NI REPUDIADO LA HERENCIA

Resolución de 29 de febrero de 2024 10

- ADQUISICIÓN DIRECTA DEL PRIMER CAUSANTE

Resolución de 29 de febrero de 2024 12

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

• FALLECIMIENTO DEL HEREDERO SIN HABER ACEPTADO NI REPUDIADO LA HERENCIA

Resolución de 29 de febrero de 2024

La falta de formalización de la escritura de aceptación de la herencia no implica una situación de falta de titularidad de los bienes y derechos que conforman el caudal relicto, pues se presume la aceptación tácita de la herencia cuando los bienes, aun no constando ni renuncia ni aceptación formal, son objeto de administración y disfrute por el llamado a la herencia por un largo periodo de tiempo.

Reitera criterio de Resolución TEAC de 28-10-2020 (RG 1305/2018)

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:

Conformidad a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.- El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), en adelante LISD, establece que:

"1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

(...)"

Respecto al sujeto pasivo, el artículo 5 de la Ley 29/1987 del ISD, determina:

"Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a) En las adquisiciones "mortis causa", los causahabientes.

(...)"

CUARTO.- La cuestión controvertida gira, en esencia, sobre la Resolución dictada en el procedimiento de gestión tributaria tramitado de ADICIÓN DE BIENES por el que se acuerda incluir en la masa hereditaria de la causante, D^a Bxt, el 25% del caudal relicto de D. Cxy (padre de la causante).

Debe indicarse que la cuestión planteada en el presente caso no puede contestarse de forma autónoma en el ámbito tributario, ya que está vinculada al Derecho Civil en el sentido de que el resultado a efectos tributarios dependerá de la que corresponda al tratamiento que deba darse en el ámbito civil, en concreto, a la consideración de la herencia como aceptada o como yacente.

De acuerdo con las alegaciones del recurrente, el mismo no ostenta ningún derecho sobre los bienes a adicionar en

la medida de que no existió la preceptiva aceptación, por lo que no han podido pasar a integrar el caudal hereditario de la causante. Asimismo, manifiesta que dichos bienes se transmitirán directamente al heredero universal instituido por testamento por D^a Bxt, D. Hvx.

Además, manifiesta que los actos llevados a cabo por la causante ser parte procesal de un procedimiento de división de herencia y el hecho de figurar catastralmente a su nombre algunas fincas del inventario, de los que se infiere su voluntad de aceptación tácita, no indican ni deben indicar una manifestación en tal sentido.

En este punto, ha de destacarse que son los siguientes preceptos del Código Civil los que delimitan el marco jurídico del caso que nos ocupa:

En virtud del artículo 1006 del Código Civil:

"Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía."

Asimismo, el artículo 999 del Código Civil:

"La aceptación pura y simple puede ser expresa o tácita.

Expresa es la que se hace en documento público o privado.

Tácita es la que se hace por actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero.

Los actos de mera conservación o administración provisional no implican la aceptación de la herencia, si con ellos no se ha tomado el título o la cualidad de heredero."

Además, el artículo 1000 del mismo texto normativo, precisa:

"Entiéndese aceptada la herencia:

1º) Cuando el heredero vende, dona o cede su derecho a un extraño, a todos sus coherederos o a alguno de ellos.

2º) Cuando el heredero la renuncia, aunque sea gratuitamente, a beneficio de uno o más de sus coherederos.

3º) Cuando la renuncia por precio a favor de todos sus coherederos indistintamente; pero, si esta renuncia fuere gratuita y los coherederos a cuyo favor se haga son aquéllos a quienes debe acrecer la porción renunciada, no se entenderá aceptada la herencia."

Este Tribunal comparte plenamente el criterio del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura que considera que el artículo 1006 del Código Civil no resulta aplicable al caso, dado que ha de entenderse que los actos de la causante implican la aceptación tácita de la herencia. Esto es así dado que no solo aparece como parte procesal de un procedimiento de división de la herencia y titular registral de ciertos bienes, sino fundamentalmente de la realización de negocios dispositivos tales como la donación otorgada el 29/08/2003 de la causante en favor de su hijo (parcela/polígono ..., ..., y las parcelas ..., ..., ..., del polígono ...) de las que la donante manifiesta le corresponden por herencia de su padre D. Cxy fallecido hace más de cuarenta años; y escrituras de Venta Privada de 1974 y 1999 de D. Gxt en favor de su hermana (la causante) D^a Bxt presentado el 19/08/2009 en autoliquidación.

En los mismos se aprecia que se ha tomado la cualidad o el título por la causante, de heredera. Así, y siguiendo la línea de pensamiento que plantea la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 24 de Noviembre de 1992 (nº 1037/1992, rec. 2627/1989) se han realizado actos concluyentes que revelan de forma inequívoca la intención de adir la herencia, actos que por sí mismos o mero actuar indican la intención de querer ser o manifestarse como heredero.

Además, resulta conveniente destacar en este punto que este Tribunal Central en su Resolución de 28 de Octubre de 2020 (Nº de referencia 00/01305/2018) y en lo que respecta al supuesto de no formalización de escritura de herencia y fallecimiento del heredero sin haber aceptado ni repudiado expresamente la herencia, consideró que existe una presunción de aceptación tácita de la herencia por el amplio espacio temporal acaecido entre el fallecimiento del primer causante y el fallecimiento del segundo. Así, se ha incidido desde este Tribunal en que la no formalización de la escritura de la herencia no implica una situación de falta de titularidad cuando los bienes son objeto de administración y disfrute por el llamado a la herencia por un largo periodo de tiempo.

Así, a juicio de este Tribunal, para sostener el argumento de que los bienes no han sido disfrutados por la causante durante todo el tiempo en que la herencia ha permanecido yacente, habría de haberse probado con el nombramiento de la persona encargada de administrar la herencia y las formalidades que a tal supuesto establece la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuestión que no ha quedado acreditada en el expediente.

Por tanto, podemos observar esa voluntad de realizar actos concluyentes que revelan de forma inequívoca la intención de adir la herencia, que entre otras menciona la sentencia del Tribunal Supremo de 1992 no solo en la presunción de aceptación tácita por el espacio de tiempo que se produce desde el fallecimiento de D. Cxy, sino también por los actos de disposición efectuados por la causante.

Pues bien, si ha habido aceptación se producirán los correspondientes efectos civiles (que se retrotraen al momento del fallecimiento). Por ello, con independencia de que se haya efectuado una adjudicación de bienes a la heredera, causante

en el caso que nos ocupa, lo que dependerá del procedimiento judicial que efectuará su asignación, se entiende que los llamados a suceder ya se han convertido en herederos y, en consecuencia, han heredado al causante. Estamos pues, ante dos transmisiones diferenciadas.

En base a lo anterior se puede concluir, pues, a juicio de este Tribunal que al cónyuge viudo de la causante, al ser usufructuario vitalicio de la totalidad de la herencia le corresponderá por tanto integrar también los bienes procedentes de la herencia recibida por la causante proveniente de su padre, por lo que queda justificado el acuerdo de adición.

Por lo expuesto

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

• ADQUISICIÓN DIRECTA DEL PRIMER CAUSANTE

Resolución de 29 de febrero de 2024

El TEAC asume el nuevo criterio del Tribunal Supremo el cual, en Sentencia de 5 de junio de 2018 el Tribunal Supremo, rectifica la doctrina establecida en sus sentencias de 25 de mayo y 14 de diciembre de 2011, y establece que en el caso de ejercicio del ius transmissionis por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión –no dos-. En ausencia de aceptación por el heredero, y fallecido éste, la adquisición hereditaria se produce en su heredero directamente del primer causante.

Se reitera criterio de Resolución TEAC de 10 de diciembre de 2018 (RG 5305-2015)

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:

Adecuación a derecho de la liquidación practicada por la que se considera la existencia de una única transmisión de los hechos referidos en Antecedentes.

TERCERO.- El artículo 1.006 del Código civil establece que:

«Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía».

Dos corrientes o teorías doctrinales distintas interpretan este precepto:

a) Conforme a la primera, o teoría de la adquisición directa, los bienes pasan directamente desde el primer causante al transmisario, cuando éste ejercita positivamente el "ius delationis" (derecho a aceptar o repudiar la herencia).

b) Según la segunda, llamada teoría clásica, en la sucesión por derecho de transmisión existen dos movimientos o pasos de los bienes: uno primero, desde el primer causante a la masa hereditaria del segundo causante o transmitente, y otro segundo, desde esa masa hereditaria del transmitente al transmisario que acepta las dos herencias.

Este Tribunal Central ha venido compartiendo la tesis de la teoría clásica, que es la que pretende la recurrente que se aplique hoy al presente caso, que no era sino consecuencia del principio de derecho romano según el cual la condición de heredero tenía naturaleza personalísima, debida exclusivamente a la voluntad del causante, de tal modo que, existiendo testamento, nadie podía asumir la condición de heredero de una persona fallecida sin haber sido instituido como tal.

La anterior doctrina clásica suponía que el segundo heredero no podía nunca ser considerado como heredero del primer fallecido, y sólo podía adquirir la herencia del primer causante ejercitando el *ius delationis* que asumía de su propio causante, pero no por derecho propio, sino en representación de él. Dicha doctrina implica por tanto que cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia, el "*ius delationis*", que es uno más de los derechos que integran su patrimonio, se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión: del causante inicial al llamado a su herencia o transmitente, y de éste a su propio heredero o transmisario, que no adquiere del causante inicial directamente, sino a través de la herencia de su propio causante.

La teoría de las dos transmisiones o teoría clásica suponía, por tanto, a efectos fiscales, la existencia de dos transmisiones hereditarias. Esta teoría fue confirmada por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 (dictadas en recursos de casación números 2610/2008 y 3362/2007, respectivamente). Así, en la primera de dichas sentencias se decía lo siguiente:

«SEGUNDO: El hecho determinante del litigio tiene su origen en la muerte intestada de una persona (don Benjamín), cuya única hermana (doña Bárbara) fallece en fecha posterior, dejando dos hijos y una nieta, los cuales habían sido instituidos herederos universales por doña Bárbara con anterioridad a la muerte de su hermano. El problema que se suscita es si al producirse dos hechos sucesorios procede practicar una liquidación por el Impuesto de Sucesiones por cada uno de ellos, solución que es la mantenida en los actos recurridos y en la sentencia impugnada, o, por el contrario, sólo procede una liquidación, la correspondiente a la herencia de doña Bárbara, pero no a la de su hermano, por no haber aquella aceptado ésta. En relación con esta cuestión en la sentencia de esta Sala de 31 de marzo de 2004, ya se decía:

"De acuerdo con el anterior criterio, tiene plena virtualidad el artículo 1.006 del Código Civil, en el que se establece que "Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", de tal forma que el "*ius delationis*", es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero, pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento. En el supuesto de autos, doña Bárbara tenía ese "*ius delationis*" desde el momento de la muerte de su hermano, pero al morir ella sin ejercerlo, lo adquieren "*ope legis*" sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si éstos aceptan su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, se entiende que aquella acepta la herencia de éste, produciéndose su adquisición, que es el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, según el art. 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones.

Es este el criterio dominante de la doctrina, citada por el TEAC, en la que se señala que la aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante, y, por tanto, sólo a través de la herencia del transmitente, formando parte de la masa hereditaria del mismo como un valor patrimonial ínsito en ella, llega al *ius delationis* y los bienes y derechos que la integran a la esfera jurídica del transmisario, con lo que llegan a la conclusión de que no existe una sucesión sino dos. Lo que, desde luego no puede pretenderse es que los sobrinos e hijo de sobrino del originario causante (don Benjamín) hereden su patrimonio, sin que el caudal relicto pase a través de su madre o abuela, pues muriendo ésta con posterioridad a aquél, esa sucesión está excluida, como claramente lo expresa el art. 921 del CC al señalar que "En las herencias el pariente más próximo excluye al más remoto". Excluida, pues, en este caso, una sucesión directa del sobrino respecto del tío, el caudal relicto de éste sólo puede llegar a aquéllos, mediante los dos sucesivos pasos que se dan entre ellos: un primer paso del hermano causante a su hermana, y un segundo paso de la hermana a sus hijos o nietos».

En la segunda de las sentencias citadas el Tribunal Supremo reiteraba su criterio:

«SEGUNDO: A juicio de esta Sala hay tres datos relevantes para resolver la cuestión controvertida: a) que el testamento del causante de la herencia que da lugar a la liquidación impugnada, expresa textualmente en su Disposición Tercera (folio 40 del expediente) "Instituye heredero universal a su hermano don Gonzalo; y en defecto del mismo a su sobrina doña Eufrosia -hija de su difunto hermano Bernardo-, representada por sus descendientes"; b) que el causante de la herencia

objeto de liquidación -don Clemente- murió el 6 de mayo de 1989, y su hermano Gonzalo murió el 9 de julio de 1991; c) que con fecha 29 de noviembre de 1996 fue admitido a trámite juicio de testamentaría de la herencia de don Clemente promovido por doña Eufrasia que concluyó en virtud de auto de 17 de febrero de 1999.

Con estos dos datos, la solución a la que llega el Tribunal de instancia es la correcta, pues la recurrente no es heredera directa de don Clemente, sino que lo es por sustitución, de tal forma que no heredará de éste sino en el caso de que el verdadero heredero, don Gonzalo, renuncie a la herencia o prefallezca al causante, lo que no ha ocurrido. No existiendo premoriencia de don Gonzalo, el hecho imponible respecto de la herencia de don Clemente tiene lugar, para la recurrente, en la fecha de la muerte de don Gonzalo ...».

En el mismo sentido se pronunciaba el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sus sentencias de 26 de febrero de 2009 (recurso nº 724/2005) y 10 de diciembre de 2003 (recurso nº 3194/1998). En el FD 5º de la primera se manifiesta que: «... es constante el criterio de esta Sala en el sentido de considerar la existencia de dos transmisiones, y en consecuencia de dos hechos imponibles, en el caso de fallecer el primer llamado a la sucesión sin haber aceptado ni repudiado la herencia y aceptarla los herederos de este. Amén de las Sentencias invocadas por la actora en la demanda, el expresado criterio ha sido reiterado recientemente en nuestras Sentencias núm. 97/08, de 31 de enero y 1031/2008, de 23 de octubre ...», y en el FD 2º de la segunda se declara que: «... en el ámbito del ius transmissionis que se contempla en el artículo 1.006 del CC, cuando los herederos del delado le suceden la titularidad del ius delationis, también se entiende que se han producido dos sucesiones: la sucesión en el ius delationis y la sucesión en la herencia del primer causante. El ius delationis forma parte del patrimonio del delado, por lo que también desde este punto de vista se producirían dos hechos imponibles, tal como se razona en la resolución del TEAR de Cataluña. Por tanto, hechos imponibles, tal como se sostiene en la resolución administrativa impugnada»

Idéntico criterio se mantenía en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 4 de marzo de 2008 (recurso nº 473/2006), 19 de marzo de 2008 (recurso nº 369/2005), 21 de octubre de 2005 (recurso nº 1879/2003), y 31 de octubre de 2001 (recurso nº 2914/1996), así como en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 5 de noviembre de 2007 (recurso nº 416/2005). En el FD 3º de la primera de las sentencias citadas se dice que: «... para que los bienes del causante pasen a los transmisarios se han de dar dos transmisiones, pues lo lógico hubiera sido que, de no fallecer Doña Julieta tan tempranamente en relación con la muerte de su hermano, se hubiese producido llanamente la aceptación o repudiación de su herencia mediante la expresión de su voluntad, sin dar lugar a la problemática aquí planteada. Conforme a las normas reguladoras del impuesto y a los preceptos citados del CC, el primer llamado adquiere el ius delationis, que pasa a integrar su patrimonio hereditario y los transmisarios reciben a través del mismo, la herencia del causante, cuyos bienes y derechos han pasado a integrar el caudal de su heredero para así posibilitar que de éste pase a los transmisarios. Existe una doble transmisión determinante de una doble liquidación».

El criterio jurisprudencial expuesto ha sido seguido por este Tribunal en reiteradas resoluciones.

TERCERO.- No obstante lo anterior, con fecha de 5 de Junio de 2018, ha sido dictada Sentencia de la Sala de lo Contencioso Tribunal Supremo (Rec 1358/2017) la cual recoge el criterio establecido por la Sentencia del Pleno de la Sala Primera de lo Civil, de fecha 11/09/2013 (Rec 397/2011), la cual había declarado que:

"La correcta fundamentación del presente caso requiere de una previa precisión de índole metodológica en el alcance del artículo 1006 del Código Civil . En este sentido interesa destacar que el derecho de transmisión que contempla el citado precepto (ius transmissionis) refiere, sustancialmente, la cualidad del ius delationis de poder ser objeto de transmisión, esto es, la aplicación ex lege de un efecto transmisivo en la adquisición de la herencia por el que el derecho a aceptar o repudiar la herencia que tenía el heredero transmitente, que fallece sin ejercitarlo, pasa a sus propios herederos, denominados en este proceso como herederos transmisarios. De esta forma, fuera de la mencionada cualidad el derecho de transmisión, en sí mismo considerado, ni configura ni altera la naturaleza y caracterización del ius delationis, verdadera cuestión de fondo del caso planteado."..." Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un

mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente."

En base a ello, declara la Sala de lo Contencioso en la indicada Sentencia, de 5 de Junio de 2018, que:

"Lo declarado por la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, en las particulares características de la sentencia que hemos reseñado como expresivas de una clara voluntad de formar jurisprudencia definitiva sobre una materia necesitada de ella, nos vincula para la decisión del presente asunto, no sólo porque ha decidido, concluyentemente, que en el caso de ejercicio del ius transmissionis por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión -no dos-, sino, lo que es más importante, porque tal decisión es prejudicial y determinante de la que nos corresponde adoptar ahora al interpretar la ley fiscal porque, a nuestro juicio, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD- incorpora elementos y conceptos fiscales fundados a su vez en nociones que ha de suministrarlos necesariamente el Derecho civil (sucesión, transmisión, adquisición, aceptación, etc.), para definir las nociones de hecho imponible y el devengo. Por lo tanto, en presencia de tal jurisprudencia, hemos de rectificar la doctrina establecida en nuestras sentencias de 25 de mayo y 14 de diciembre de 2011."

CUARTO.- El contenido interpretativo de la sentencia se recoge en el Fundamento Cuarto (criterio que ha sido asumido por este TEAC en resolución de 10 de diciembre de 2018 (RG 00-5305-2015)), con el siguiente tenor:

"La cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de "...determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante -que falleció sin aceptar la del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno...".

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual "los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".

Tal afirmación es válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho común, por el Código Civil, así como aquellas otras que menciona la sentencia, en comunidades que reconozcan en su derecho civil común o especial el ius transmissionis, de forma semejante, las que no hacen al caso en este recurso de casación. Con tal criterio, que trae directa causa de la doctrina civil a que hemos hecho referencia, la cual entraña una cuestión prejudicial no devolutiva que hemos de despejar para 14 de diciembre de 2011 resolver este recurso (artículos 4 LJCA y 10 LOPJ), corregimos la doctrina establecida en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 (recursos de casación nº 2610/2008 y 3362/2007)."

QUINTO.- Ahora bien, aclarado que no debe haber una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones exigible al segundo fallecido si no consta una aceptación formal o tácita (art 999 CC) de la herencia de la primera causante, aún cuando la recurrente solicita la aplicación de la doctrina tradicional anterior a la expuesta en los Fundamentos anteriores, por la que se consideraba necesaria la existencia de dos transmisiones, lo cierto es que la nueva doctrina expuesta en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo es de obligatoria aplicación. Ante la ausencia de aceptación por el heredero y fallecido éste, sólo se produce una única transmisión, todo a ello a los efectos tributarios consiguientes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del presente caso.

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 17

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADO 17

- Utilización de forma ininterrumpida de inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario. 17
- Adjudicación de viviendas por una cooperativa. 17
- Aplicación del tipo reducido del 4% por adquisición de vivienda por familia numerosa. 18
- Compra de inmueble para demolición o rehabilitación. 18
- Resolución de una compraventa. 20
- Concesión administrativa en un hospital público. 20

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 21

- Cálculo del ajuar doméstico. 21
- Error de salto. 21
- Reducción del 95% del valor de una vivienda habitual donada de padres a hijos. 22
- Transmisión de empresa: cumplimiento del requisito de remuneración por trabajos de dirección. 22
- Revisión de las liquidaciones firmes: sentencia del Tribunal Supremo sobre el ajuar doméstico. 23
- Suspensión del plazo para la presentación del impuesto por estar pendiente un proceso judicial para la división de la herencia. 24

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO 24

- Efectos y suspensión en el procedimiento de recaudación, en el caso de existencia de litigio civil sobre la herencia. 24
- Tasación pericial contradictoria. Efectos de la no realización del depósito de los honorarios del perito tercero por parte del contribuyente. 25
- Superación del plazo de las actuaciones inspectoras. 26
- Superación del plazo de las actuaciones inspectoras. 27
- Ampliación del procedimiento. 27
- Falta de declaración expresa de caducidad del procedimiento. 28
- Rectificación de valores declarados en una autoliquidación. 28

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADO

UTILIZACIÓN DE FORMA ININTERRUMPIDA DE INMUEBLE POR UN PLAZO IGUAL O SUPERIOR A DOS AÑOS POR SU PROPIETARIO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 20 de marzo de 2024.

La entidad recurrente solicita en la demanda que se revoque la resolución recurrida, dejándola sin ningún efecto, condenando a la administración demandada a dictar nueva resolución por la que se avenga a admitir que la operación de compraventa es una segunda transmisión y, por tanto, no sujeta a IVA y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por haber sido habitada ininterrumpidamente por un periodo superior a dos años por D. Enrique y su esposa, titulares reales de la mercantil C, S.L. y, en consecuencia, a devolver a la demandante el importe de 115.306,18 euros más los intereses de demora correspondientes.

En el presente caso, la Sala destaca en primer lugar que consta en el expediente administrativo el ingreso del importe de 66.000,00 euros en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales efectuado por el comprador del inmueble objeto de este litigio. Por otra parte, constan en el expediente administrativo facturas por suministros de electricidad, agua y teléfono fijo en la referida vivienda desde el año 2011 girados a la sociedad demandante. Por tanto, aunque el contrato de arrendamiento es del año 2016, del resto de los documentos aportados se deduce que la vivienda ha sido utilizada de forma ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario, pudiendo añadirse que el certificado de empadronamiento, aunque no prueba la residencia efectiva en la vivienda, sí constituye un elemento más a valorar, junto con la correspondencia que se dirige al indicado domicilio al socio de la demandante con relación a la pensión recibida de la Seguridad Social.

Se ha aportado por la recurrente escritura pública de 8 de mayo de 2012 de elevación a público de acuerdos sociales de cambio de domicilio y modelo 036, presentado el 30 de mayo de 2012 por el que se modifica el domicilio social.

Debe añadirse a lo anterior que en la notificación del acuerdo de inclusión en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada efectuado por la Administración de El Escorial de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, se practicó mediante acuse de recibo del Servicio de Correos, en el que se indica que la, entregado el 10 de octubre de 2012 en la persona de la esposa de D. Enrique, es decir, se entrega en la misma dirección del inmueble transmitido y a la persona de la socia, lo que evidencia que la Administración conocía que ya en esa fecha el indicado inmueble era utilizado por la demandante. En consecuencia, debe concluirse que la demandante ha justificado que dicho inmueble ha sido utilizado de forma ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años por su propietario.

ADJUDICACIÓN DE VIVIENDAS POR UNA COOPERATIVA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 15 de marzo de 2024.

Invoca la parte actora, como motivos de impugnación que la adjudicación de viviendas por una cooperativa de viviendas no debe tributar por TPO porque no es una auténtica transmisión sino una mera atribución o concreción de bienes inmuebles, siguiendo el criterio de la DGT y de los tribunales; que en el supuesto de no estar de acuerdo con la primera

conclusión, la hipotética transmisión no debe tributar por TPO porque no está expresamente prevista en la Ley del ITP y AJD, al igual que ocurrió con las adjudicaciones de inmuebles en asunción de deudas, que no debieron tributar por TPO hasta que el legislador incluyó este hecho imponible en el texto de la Ley, a pesar de que sí estaba regulado en el artículo 29 del Reglamento de ITP y AJD, el cual fue declarado nulo por el TS.

El Tribunal Supremo ha venido declarando que en la transmisión por parte de una cooperativa de viviendas a un socio de la misma de parte de su propiedad inmobiliaria (parcela o vivienda es lo mismo) no hay una transmisión sujeta al impuesto, ya que ni tan siquiera a efectos fiscales existe un verdadero enajenante, falta el enriquecimiento del transmitente (ausencia de lucro), cuya personalidad jurídica actúa únicamente de mero instrumento coordinador, para facilitar a los asociados copartícipes en la cooperativa a expensas de sus aportaciones la consecución, en el presente caso, de una vivienda en una urbanización, dándose la ausencia de una transmisión en sentido fiscal que determina que tanto atendiendo a la norma del tradicional arbitrio de plusvalía establecida en la Ley de Régimen Local de 1955, como a la contenida en los arts. 87 y siguientes del Real Decreto 3250/1976, no exista una transmisión de la propiedad, que es precisamente el fundamento del impuesto municipal, ya que el asociado de la cooperativa era ya anterior copartícipe de la titularidad dominical de la parcela que se le atribuye (en este caso del piso y plaza de garaje), con lo que, en definitiva se trata de un supuesto de no sujeción por faltar los elementos esenciales que configuran el tributo: transmisión e incremento del valor gravable, y que son necesarios para aplicar el impuesto municipal cuestionado.

APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL 4% POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA POR FAMILIA NUMEROSA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 15 de marzo de 2024.

El objeto del procedimiento consiste en si es correcta la aplicación del tipo reducido del 4% del ITP por adquisición de vivienda por familia numerosa, que pretende realizar la demandante para solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

Para la Sala, no es posible que coexistan simultáneamente dos viviendas habituales de la misma familia numerosa, la permanencia en una determinada vivienda durante dicho plazo de tres años la convierte en habitual y produce la pérdida de tal condición por la vivienda precedente. En este caso, la vivienda de los interesados situada en la dirección 0 dejó de ser su vivienda habitual por el mero hecho de que se mudaron a la dirección 1, donde residieron más de tres años. Esta última residencia sustituyó a la primera en su condición de vivienda habitual, igual que después ha ocurrido con la de El Encinar de los Reyes. Así pues, ha habido una sucesión de tres viviendas habituales, de las cuales la anterior vivienda habitual a la que se refiere el requisito legal es la que precede inmediatamente en el tiempo a la que es objeto de la nueva adquisición. La única vivienda habitual de la familia en el momento del devengo del impuesto era la de la dirección 1, de la cual no eran propietarios. Por tanto, no les era exigible el requisito de vender ni ésta ni la vivienda de la dirección 0.

COMPRA DE INMUEBLE PARA DEMOLICIÓN O REHABILITACIÓN.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 5 de marzo de 2024.

El 18.6.2014 la demandante compró un edificio en ruina en Paseo del Prado de Madrid, por precio de 2.850.000 euros; considerando que estamos ante una entrega del edificio para su rehabilitación. La compradora demandante autoliquidó en concepto de Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, IAJD, abonando cuota de 21.375 euros. Amparándose en la declaración en la escritura, en el sentido de que compraba el edificio para rehabilitarlo; lo cual conllevaba que la operación estaba sujeta y no exenta del IVA. El 1.10.2014, la demandante vendió el mismo edificio sin haberlo rehabilitado.

Previo procedimiento de comprobación limitada, la DGTCAM entendió que la operación de 18.6.2014 quedaba sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO), emitiendo la liquidación impugnada por cuota de 171.000 euros, a la que sumó los intereses y descontó lo abonado por IAJD. Entendiendo la Hacienda, que, al no haberse rehabilitado la edificación por la demandante, y sin mejor prueba, no puede sostener que compró para rehabilitar. Por lo cual, se trataría de una segunda o ulterior transmisión del edificio, sujeta y exenta del IVA. Al ser una compra realizada en 2014, la demandante no podría renunciar a la exención del IVA, conforme al art. 20.2 de la Ley 37/1992, de 28 diciembre del Impuesto Sobre el Valor Añadido, LIVA 1992. Conforme a este artículo, el adquirente empresario solo podía renunciar a la exención del IVA, si acreditaba que podrá deducirse totalmente el IVA que abonase. No estando la demandante en régimen de prorata especial, poder deducirse todo el IVA soportado requeriría que el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en

2014 fuese del 100 %. Y según los cálculos de la Hacienda, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable de la demandante, para ese ejercicio de 2014, era solo de del 92'66 %; determinado en función de las operaciones realizadas en 2013. En consecuencia, al ser operación sujeta y exenta del IVA y no poderse renunciar a la exención, estaría sujeta al ITPO.

Previo procedimiento sancionador, también se emitió sanción por importe de 74.812'50 euros, por infracción del art. 119.1 de la Ley 58/2003 de 17.12, Ley General Tributaria, LGT.

La demandante interpuso reclamación económico-administrativa, alegando que compró para rehabilitar, puesto que estando en ruina la edificación, solo podía rentabilizarse previa su rehabilitación. También solicitó la contribuyente, respetar la voluntad de las partes de someterse al IVA y entender habían renunciado a la exención del IVA.

El TEAR lo desestimó porque nunca rehabilitó y a su juicio la contribuyente no cumplía los requisitos para poder renunciar a la exención del IVA, por no poder desgravarse todo el IVA; y por no haber hecho las partes las manifestaciones expresas en la escritura de compra, establecidas en el art. 8 del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre de Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente para 2014.

La demandante interpuso recurso de alzada, añadiendo otro argumento para el caso de que el TEAC no considerase estar en el supuesto del art. 20.22.A.b) de la LIVA 1992, de "entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente" y en este caso, a su juicio, esta segunda entrega de edificio estaría incluida en el siguiente supuesto de operación sujeta y no exenta de IVA, del art. 20.22.A.c): "... las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística".

Alega la demandante que la compra de un solar con edificio para demolición es una operación sujeta y no exenta del IVA. De haber podido, cualquiera de las sucesivas propietarias habría demolido la ruina, pero, no han podido por no autorizarlo el Ayuntamiento, obligándoles a rehabilitar, y apela apela al efecto a la doctrina antiformalista de la sentencia del Tribunal Supremo, TS, de 24.3.2016, nº 1879/2001, cuyo Fundamento Jurídico Sexto señaló que "Por todo ello, hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa", bastando que se emitiese y abonase factura con repercusión del IVA. Siendo lo esencial, que el comprador no soporte la repercusión del IVA sin su voluntad.

Supletoriamente, por si la Sala entendiese que ha sido un supuesto de compra para rehabilitar, alega la demandante que la operación sí habría cumplido los requisitos para estar sujeta al IVA, y no exenta. Puesto que realmente, la demandante compró para rehabilitar, y en realidad, si no hubiera sido así, nadie compra una ruina por ese precio. La demandante tiene por objeto social la rehabilitación de inmuebles. Dicha rehabilitación era legalmente obligatoria para cualquier propietario de ese inmueble. Además, la demandante quería rehabilitarlo y así lo habría hecho, si no hubiera surgido una oferta muy ventajosa para vender la ruina. Quien compró a la demandante fue quien rehabilitó, satisfaciendo la finalidad de la norma.

Aunque no haya un plazo legal para que la adquirente rehabilite; puede producirse omisión de rehabilitar, cuando por alguna circunstancia imputable a dicha adquirente, esto se hace imposible. Siendo el caso presente, en que la adquirente y aquí demandante ha vendido la casa sin rehabilitar, y ya no podrá hacerlo.

Conforme al art. 20.Dos de la LIVA, en vigor hasta el 31.12.2014:

A tenor de la LIVA, art. 20.Uno.22.b, están sujetas y no exentas del IVA, las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan. Si el adquirente no realiza dicha rehabilitación, entonces la operación pasa a ser una segunda o ulterior transmisión del edificio, sujeta y exenta del IVA; y sometida al ITPO, salvo renuncia a dicha exención del IVA. Art. 20.1.22 de la LIVA:

" Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores.-Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:...22. Las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación....".

"Las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones. Se entenderá que el

adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra...".

Según la liquidación impugnada y las resoluciones económico-administrativas arriba reseñadas, la demandante no justificó que el destino previsible de la casa le fuese a permitir la deducción total del IVA, por no abonarlo en régimen de prorratea especial; y, abonando IVA en régimen de prorratea general, no podría deducirse más que el 92'66 %.

La demandante nunca ha rebatido este argumento, fundado en la legalidad.

La doctrina antiformalista en que se ampara la demandante, sentencia del TS 24.3.2016, nº 1879/2001, se refiere a un supuesto en que solo se omitió el requisito formal de la declaración de renuncia a la exención en la escritura pública de adquisición. Cuestión distinta es la presente, en que dicha renuncia no era posible por motivos materiales.

En cuanto a la sanción, el Tribunal estima el recurso, declarando nula la resolución sancionadora por ser la Hacienda quien debe acreditar las circunstancias por las que el contribuyente ha incurrido en dolo o culpa.

RESOLUCIÓN DE UNA COMPRAVENTA.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 23 de febrero de 2024.

La cuestión controvertida en el presente litigio, es la resolución de una de compraventa celebrada entre las mismas partes, en donde se indica que, de mutuo acuerdo las partes resuelven una compraventa previa del mismo inmueble, motivándose la resolución en la falta de edificabilidad de la finca debido a la normativa municipal, lo que ambas partes expresamente reconocen, por lo que consideran totalmente justificada la misma. Como consecuencia de la resolución de la compraventa se produce el reintegro total del precio percibido.

La Administración tributaria argumenta que no ha existido una resolución firme, judicial o administrativa que declarase nula la transmisión, ni condición resolutoria expresa, sino que por lo contrario existe una resolución por mutuo acuerdo, lo que supone una nueva transmisión que debe tributar.

Para la Sala, no todo mutuo acuerdo excluye la devolución del ingreso efectuado ni genera de forma automática un nuevo hecho imponible por la reversión de la propiedad al vendedor, ya que sólo es predicable, respecto de aquel que pone de manifiesto un acuerdo entre las partes contratantes para eludir un nuevo hecho imponible. Aunque en el presente supuesto no nos hallamos ante la presencia de vicios ocultos, en lo concerniente a la transmisión de una finca con una dimensión equivocada no siendo ésta los 2.501 metros cuadrados que figuran en la escritura de 2017, sino de 2.200 metros cuadrados, siendo dicha característica esencial en la compraventa. Ese carácter esencial lo demuestra la previsión contenida en la escritura relativa a la situación urbanística y acompañarla del informe urbanístico de fecha 22 de junio de 2017 que precisa que la parcela está clasificada como suelo urbano con la calificación de edificación en vivienda unifamiliar cuyo principal parámetro urbanístico es parcela mínima 2.500 metros cuadrados.

Procede concluir la improcedencia de la liquidación, ya que no se ha producido una resolución de mutuo acuerdo en el sentido contemplado en el art. 57.5 RDL 1/1993 invocado por la Administración que permita hablar de una nueva transmisión sujeta a tributación, sino un retorno a la situación primitiva por un vicio esencial de la compraventa previamente documentada en escritura pública.

CONCESIÓN ADMINISTRATIVA EN UN HOSPITAL PÚBLICO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 15 de febrero de 2024.

El presente procedimiento tiene como objeto resolver si un contrato suscrito constituye el hecho imponible por concesión administrativa del ITP según los artículos 7.1.b y 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Relata que con fecha 2 de enero de 2018 una mercantil resultó adjudicataria y formalizó junto con el Hospital Universitario 12 de Octubre el contrato relativo a la Explotación del Espacio destinado a bazar en el edificio Materno-Infantil del Hospital.

En el presente caso, es claro que el contrato transfiere a la demandante facultades del gestión y explotación de un servicio público. Se transfiere la utilización privativa de la mayor parte del espacio, durante la mayor parte del tiempo en los dos años

de vigencia. Estas transferencias deben considerarse transmisión patrimonial, puesto que son susceptibles de explotación económica por la demandante, que podrá cobrar. En todo caso, al haberse producido atribución de facultades sobre el servicio público y de la utilización privativa de bienes de uso público.

Alega en segundo lugar la recurrente que, de prosperar una interpretación en virtud de la cual se concluya que el contrato suscrito con el Hospital Universitario queda sujeto al ITP, se llegaría a una situación de doble imposición contraria a Derecho, en la medida que sobre una misma operación se estarían devengando dos tributos, el ITP y el IVA que está repercutiendo el Hospital Universitario en sus facturas. Frente a dicha alegación la inspección negó que existiera doble imposición sobre la misma operación, sobre la base de que el ITP que se exigía recaía sobre el acto originario por el que la entidad obligada obtenía el derecho a prestar el servicio prestado en un ámbito de dominio público y, por su parte, el IVA se devengaba sobre los pagos mensuales o anuales del canon periódico que se había obligado a abonar la entidad contratante para poder ejercer su actividad. Hemos de tener en cuenta que lo que se debate en el presente procedimiento es la sujeción o no del contrato suscrito por la actora con el Hospital Universitario al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, habiéndose llegado a la conclusión, de que nos hallamos ante un acto equiparable a las concesiones administrativas, a los efectos del citado impuesto, siendo por ello conforme a Derecho la liquidación impugnada, por lo que las cuestiones que puedan surgir como consecuencia de la emisión, por parte de dicho Hospital, de las facturas con la repercusión del IVA, no atañen al presente recurso.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

CÁLCULO DEL AJUAR DOMÉSTICO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 8 de marzo de 2024

Invoca el recurrente la indebida valoración del ajuar doméstico, sobre la base de que la Administración calcula el mismo aplicando el porcentaje del 3% al total valor de los bienes, y que dicho porcentaje habría de tener como única base imponible, a todo lo más, la que correspondiese a la vivienda habitual del causante.

La sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2020, ha establecido que no es correcta la idea de que el 3% del caudal relicto que, como presunción legal, establece el 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.

En el supuesto que nos ocupa, como figura en la resolución que confirmó la propuesta de liquidación contenida en el Acta de Disconformidad, el ajuar doméstico se calcula aplicando el porcentaje del 3% sobre el importe de 5.834.075,52 euros, correspondiente al valor del 41,667% del inmueble urbano en Madrid, del 44,44% de los inmuebles urbanos sitios en Santander, del 50% de los inmuebles urbanos sitios en una localidad en Cantabria, al saldo de dos cuentas corrientes y al valor de acciones de distintas sociedades.

Para la Sala, no se ajusta dicho cálculo al criterio de la sentencia del TS citada, sobre el que ha de llevarse a cabo el cálculo del ajuar doméstico, por lo que habrá que revocar la resolución en este punto.

ERROR DE SALTO.

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 25 de enero de 2024.

Se dirige el presente recurso contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que estimó parcialmente una reclamación económico-administrativa entablada frente a una liquidación girada en concepto de sucesiones, al entender el órgano Económico-Administrativo que la Administración Tributaria no aplicó las previsiones contempladas en el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria, en relación con lo dispuesto en los artículos 19, 20.2 a) y 22 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, a la hora de confeccionarla. Sostiene la parte actora que tal resolución no se ajusta a derecho, ya que, en síntesis, la contribuyente codemandada no ostentaba derecho alguno a que se llevase a cabo la reducción ordenada en el fallo, al no

verificarse el presupuesto necesario para aplicar el error de salto previsto en el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria. Y es que, aun cuando la base imponible supera los 175.000 euros (que es el parámetro que erróneamente emplea el órgano Económico- Administrativo), la base liquidable o real sobre la que se aplica el tipo de gravamen no resulta inferior a la cuota íntegra resultante.

La Sala, constata que la liquidación practicada por la Agencia Tributaria de Andalucía comporta un incremento de la base liquidable respecto de la autoliquidada de 139.352,28 euros (al no haberse presentado autoliquidación y corresponder la totalidad de dicha diferencia a lo que consta en la liquidación); siendo que la cuota tributaria resultante asciende, excluido el cálculo de intereses moratorios, a 20.303,62 euros. Por ello, no se verifica en el supuesto que se nos somete a nuestra consideración el presupuesto necesario para la aplicación del error de salto contemplado en el artículo 56.3 de la Ley General Tributaria; esto es, que el incremento del importe de base liquidable comporte una porción de cuota superior a dicho incremento. Consecuentemente, procede la íntegra estimación del recurso planteado por la Junta de Andalucía.

REDUCCIÓN DEL 95% DEL VALOR DE UNA VIVIENDA HABITUAL DONADA DE PADRES A HIJOS.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 26 de febrero de 2024.

La liquidación provisional entiende que no resulta de aplicación la reducción del 95% del valor de la vivienda donada, que contempla el art. 54 de la Ley 19/2010, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, para los supuestos de donaciones a descendientes de una vivienda que debe constituir su primera vivienda habitual, por cuanto, a su entender, no se cumple uno de los requisitos que contempla dicha regulación. En concreto, la regularización sustenta que no concurre el requisito que contempla el art. 55.1,c) de aquella Ley, relativa a que la base imponible de la última declaración presentada por el donatario del IRPF no supere 36.000 euros (restando el mínimo personal y familiar), por superar esa cifra la declaración que se presentó con posterioridad al devengo del ISD, pero que se hallaba ya en el plazo de la campaña del IRPF en curso.

Para la Sala, cuando el art. 55.1,c) de la Ley 19/2010 requiere que la base imponible total de la última declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas presentada por el donatario no puede ser superior, restando los mínimos personal y familiar, a 36.000 euros, se refiere a la última declaración del IRPF efectivamente presentada a la fecha del devengo del ID. Haciendo aplicación al caso, resulta que el devengo del ID se produjo el día en el que se celebró el negocio jurídico de donación de la vivienda y, en esa fecha, la última declaración de IRPF presentada por el donatario fue la del ejercicio 2016, que no superaba el límite para tener acceso a la reducción de la base imponible del ID. Por ello, cumpliéndose el requisito establecido en la letra c) del art. 55.1 LISD, y no cuestionarse el resto de los previstos en dicho precepto, procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat de Cataluña.

TRANSMISIÓN DE EMPRESA: CUMPLIMIENTO DEL REQUISITO DE REMUNERACIÓN POR TRABAJOS DE DIRECCIÓN.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 6 de febrero de 2024.

La cuestión controvertida trata de la reducción de la base imponible en un 95% del valor de las participaciones de una mercantil, incluidas en el caudal relicto, por considerar no acreditado el cumplimiento del presupuesto contemplado en el apartado 1 c) del artículo 11 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, de Cataluña, para disfrutar de esa reducción, que exige que el causante haya ejercido efectivamente funciones de dirección de la entidad y haya percibido por esta tarea una remuneración que constituya al menos el 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal,

El contribuyente defendió que la actividad de la mercantil era de arrendamiento de inmuebles, y no de mera gestión de un patrimonio inmobiliario; pero omitió alegar y acreditar que el causante o algún miembro del grupo familiar hubiese ejercido efectivamente funciones de dirección de la entidad con remuneraciones en la cuantía exigida para disfrutar de la referida reducción, como le fue requerido en el procedimiento de inspección, siendo esta omisión la razón por la que fue desestimada dicha reclamación por la resolución recurrida del TEARC.

En la demanda de este recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la anterior resolución, se reitera como motivo de recurso el que fue planteado en la reclamación, sin impugnar el fundamento de su desestimación, de falta de

prueba del cumplimiento de los requisitos del artículo 11.1 c) de la Ley 19/2010, en relación con el ejercicio de funciones directivas y cuantía de las retribuciones por esas funciones, no indicando ni aportando ninguna prueba de su cumplimiento, que pudiese llevar a este Tribunal al convencimiento de que efectivamente se ejercieron esas funciones y percibieron las retribuciones requeridas para el beneficio de la reducción de la base imponible en el 95% del valor de las participaciones sociales.

Consecuentemente, persistiendo ante esta jurisdicción la falta de prueba de uno de los presupuestos ineludibles para disfrutar de esa reducción, por no haberse alegado ni aportado prueba del cumplimiento del previsto en el artículo 11.1 c) de la Ley 19/2010, procede dictar sentencia desestimando este recurso.

REVISIÓN DE LAS LIQUIDACIONES FIRMES: SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL AJUAR DOMÉSTICO.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 20 de marzo de 2024.

Considera la recurrente que las cuestiones controvertidas son, de una parte, si la demandante tiene o no derecho a que se admita a trámite su solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos respecto de todas las autoliquidaciones presentadas por razón del Impuesto sobre Sucesiones de las herencias de sus padres o si tal derecho lo ostenta o no únicamente respecto de las autoliquidaciones presentadas tras el otorgamiento de la escritura de aceptación y partición de las herencias de sus padres, habida cuenta la interpretación que ya entonces había sido establecida por el TS respecto del concepto de ajuar doméstico y su valoración a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones. Y, de otra parte, si son o no ajustadas a Derecho las Actas de Disconformidad practicadas por la Inspección, así como las liquidaciones derivadas de las mismas, al no haber tenido en cuenta que ya entonces el TS había establecido la interpretación del concepto de ajuar doméstico y su valoración a los efectos del Impuesto.

Sobre las liquidaciones firmes el Tribunal Supremo, en sentencias número 435/2020, y número 436/2020, incide en que, tratándose de liquidaciones firmes, el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor: "Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante 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", pero considera que «no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación».

Aunque a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos se solicite la devolución de lo pagado por el tributo, invocando la nulidad de pleno derecho de la liquidación en cuestión, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos no constituye un procedimiento de impugnación de liquidaciones firmes. O lo que es lo mismo, que tratándose de liquidaciones firmes no es posible obtener directamente el reintegro de lo pagado a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, previsto en el art. 221 LGT, sino que deberá instarse la revisión de la liquidación mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión mencionados en el apartado 3 del mencionado art. 221 LGT, a saber, los establecidos en los párrafos a), c) y d) del art. 216, es decir, el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho (apartado a), la revocación (apartado c) y la rectificación de errores (apartado d), o el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de la misma ley

Con apoyo en esta jurisprudencia y habida cuenta de que no se ha solicitado por la parte recurrente la revisión de las liquidaciones firmes, deben rechazarse las pretensiones de la parte actora, sin que proceda ni la rectificación de las autoliquidaciones ni la devolución de ingresos indebidos solicitada por ésta mediante escrito que presentó el día 28 de diciembre de 2020, con desestimación, por tanto, del presente recurso contencioso-administrativo.

SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN DEL IMPUESTO POR ESTAR PENDIENTE UN PROCESO JUDICIAL PARA LA DIVISIÓN DE LA HERENCIA.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 13 de marzo de 2024.

Con fecha de 22 de septiembre de 2017 falleció la madre del actor, Doña Leticia, en estado de viuda de su esposo D. Fermín. Se encuentra suspendido el plazo para la presentación del impuesto sobre sucesiones de su padre por estar pendiente un proceso especial para la división de la herencia de D. Fermín, que se sigue en un Juzgado de Primera. El recurrente solicita que se suspenda también el plazo para la presentación de la declaración del impuesto sobre sucesiones en relación con la herencia de su madre, y la petición la funda en las disconformidades que existen sobre los bienes que integran el caudal hereditario de D. Fermín, que a su vez, al estar pendiente la liquidación de los bienes gananciales, afectan a la determinación de los bienes que integran el caudal hereditario de su madre. Considera el actor que la suspensión es necesaria pues la declaración actual del impuesto sobre sucesiones se ve condicionada o afectada directamente por el litigio judicial.

La Administración le ha denegado esta suspensión por considerar que este supuesto no está incluido en el apartado 6 de artículo 69 del RISyD pues el procedimiento judicial que se promovió por uno de los herederos fue por la testamentaria del esposo premuerto de la causante pero no de la propia causante, y el requisito para acceder a la suspensión del plazo para la presentación de la declaración del impuesto es haber promovido un litigio o juicio voluntario de testamentaria respecto de esta causante.

Para el tribunal, no se puede negar que el procedimiento judicial, aunque no versa sobre la sucesión de la que deriva la obligación tributaria principal sino sobre la testamentaria del cónyuge de la causante, tiene una incidencia directa en la composición de la masa hereditaria de la sucesión de Doña Leticia. El artículo 69 tiene por objeto interrumpir la obligación formal de la declaración cuando determinados aspectos de la obligación tributaria principal son objeto de controversia judicial y su concreción repercute, por consiguiente, en ciertos elementos configuradores de la misma, lo que acontece en el presente caso en la base imponible del impuesto. En consecuencia, procede la interrupción del plazo establecido para la presentación de la declaración del impuesto sobre sucesiones y donaciones devengado por el fallecimiento de Doña Leticia respecto de aquellos bienes que, formando parte de la masa hereditaria, se ven afectados por el procedimiento judicial sustanciado en relación al cónyuge de la causante, de la misma manera entendemos que la interrupción no afecta ni alcanza a la declaración del impuesto concerniente a los bienes y derechos sobre los cuales no hay latente ninguna discusión relativa a su titularidad.

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

EFFECTOS Y SUSPENSIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN, EN EL CASO DE EXISTENCIA DE LITIGIO CIVIL SOBRE LA HERENCIA.

Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de marzo de 2024.

El debate casacional se circunscribe a dilucidar si el procedimiento de recaudación (diligencias de embargo), derivado de la falta de pago en periodo voluntario de una deuda tributaria por Impuesto sobre Sucesiones, puede suspenderse en virtud de un litigio que, seguido ante la jurisdicción civil con relación a la herencia, puede incidir sobre los elementos determinantes de dicha deuda tributaria. Teniendo en consideración, además, que ese litigio se suscitó con posterioridad a la presentación de la autoliquidación del Impuesto de Sucesiones y que se comunicó a la Administración tributaria, después de vencido el periodo voluntario de pago, ya dictada la providencia de apremio.

Para el Tribunal, el sujeto pasivo presentó autoliquidación y con independencia de que la Administración Tributaria la hubiera verificado o comprobado, practicando, en su caso, la liquidación que proceda (art 120.2 LGT), no puede obviarse que, de conformidad con el artículo 87 RISD (presentación e ingreso de autoliquidaciones), el contribuyente debía ingresar su importe dentro de los plazos establecidos en el artículo 67 del RISD para la presentación de documentos o declaraciones. Carece de sentido mantener que un litigio sobre una herencia, promovido después de que el contribuyente haya presentado en plazo el documento o la declaración correspondiente, determine para la Administración la imposibilidad de practicar

liquidación (apartado 2 del artículo 69 RISD); y, sin embargo, ese mismo litigio, promovido después de que el contribuyente haya presentado su autoliquidación, no suspenda el plazo del que este dispone para ingresarla.

La bondad de los argumentos de la Sala de instancia emerge en la medida que la sentencia civil podría incidir sobre el caudal relicto y, por ende, sobre la base imponible del tributo, todo ello como consecuencia de un litigio, planteado por terceros, ajenos a la relación jurídico tributaria concernida. En este caso, en la vía civil se impugnó el cuaderno particional de la herencia. La casuística puede ser muy variada, de modo que podemos encontrarnos ante supuestos en los que no solamente se cuestione dicha circunstancia (en este caso con una clara proyección sobre la base imponible) sino que pudiera darse el caso de discutir la propia condición de heredero, incidiendo en la condición de sujeto pasivo.

En el presente caso, la incertidumbre que representa el litigio civil, planteado por terceros, se proyectaría inexorablemente sobre un elemento esencial del tributo, pues es la base imponible la que permite determinar junto con los tipos de gravamen y demás elementos, la obligación tributaria principal (art 49LGT) magnitud que, en definitiva, permite la medición o valoración del hecho imponible (art 50 LGT).

TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA. EFECTOS DE LA NO REALIZACIÓN DEL DEPÓSITO DE LOS HONORARIOS DEL PERITO TERCERO POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE.

Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de abril de 2024.

El contribuyente se encuentra en una situación en la que, disconforme con el valor comprobado por la Administración y dictado el acuerdo de liquidación, pudo elegir entre varias posibilidades: promover la tasación pericial contradictoria o "plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización". Se decantó por la primera opción y, por tanto, ha de estarse a lo que de ello se deriva, entre otras que tanto la administración como el contribuyente tendrían que aceptar el criterio de tercer perito, un perito independiente; pero no ha sido este el caso, como ya se ha dicho, puesto que tal perito no ha llegado a intervenir. A la hora de la verdad, lo que el contribuyente pretende es contraponer el informe de su perito frente al perito de la administración. Sucede, sin embargo, que ello no es posible, puesto que si se ha puesto en marcha la tasación pericial contradictoria habrá que estar a lo que depara su régimen jurídico para una situación como la que nos ocupa, y esa consecuencia no es otra que la prevista en el artículo 135.2 LGT: "el perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada administración tributaria en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas administraciones".

Reiteradamente, la jurisprudencia se ha referido a los requisitos de la doctrina de los actos propios. En particular, nuestra sentencia de 4 de noviembre de 2013, RC 3262/2012, aunque aplicada en ese caso a la administración, puede ser traída al debate, en la medida en que de ella se desprende que, como todo sujeto de derecho, el sujeto pasivo puede quedar obligado "a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica", y que "esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad de encuentra implícita". Lo decisivo reside en que, "cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, (...) no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen".

Por último, debe tenerse en cuenta que el recurso contencioso administrativo no se ha inadmitido, sino que se ha desestimado. Por tanto, no se ha privado al obligado tributario de formular sus alegaciones en la instancia, en ésta se ha entrado en el fondo y se ha resuelto en el sentido que ya conocemos, en aplicación estricta de lo que dispone la normativa vigente, sin que se haya infringido la misma. En definitiva, la falta de depósito de los honorarios del tercer perito supone, conforme el artículo 135.3, párrafo 4º, LGT, la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra parte, de ahí que los razonamientos dados por la sentencia de instancia no vulneren la tutela judicial efectiva. El informe de "su" perito se ha aportado en fase administrativa, en el marco de una tasación pericial contradictoria, informe que, en ese marco jurídico, como consecuencia de la falta de depósito de los honorarios del perito tercero, cede frente a la valoración administrativa, por ministerio legal.

La doctrina que fijamos es, por tanto, que si no se realiza el depósito de honorarios del perito tercero, ello implica, conforme el artículo 135.3, párrafo 4º, LGT, la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra parte, lo cual impide que el contribuyente pueda cuestionar, en la vía judicial, el hecho del valor que ha servido de base al acuerdo de liquidación.

SUPERACIÓN DEL PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 11 de marzo de 2024

Se inició procedimiento inspector el 10.8.2015 y, en su curso, se entregó un informe de valoración de las acciones de una sociedad titular de bienes inmuebles, que formaban parte de la herencia. Ante las alegaciones, se entregaron un segundo y tercer informe. El 29.9.2016 se levantó acta de disconformidad. Se consideró en plazo esta acta, por entenderse producidas dilaciones e interrupciones durante un total de 275 días. En la misma ocasión, se entregó al demandante el cuarto y último informe de valoración de 27.9.2016. Previa audiencia, se emitió liquidación por este importe y se notificó el 2.12.2016.

Interpuesta reclamación, el TEAC consideró plazo máximo para notificar el de seis meses o 183 días; y, no consideró aplicables los días de interrupción justificada o dilaciones no imputables posteriores a la reapertura por tratarse de informe que es objeto único del procedimiento. Y también, por no ser informe pedido a órgano administrativo distinto. Porque la Secretaría General de Inspección y el Área de Valoraciones y Procedimientos Especiales, se integran en la Dirección General de Tributos de la Comunidad, produciéndose unidad de competencia funcional y falta de alteridad. Entendió que la Inspección había tardado 225 días en notificar la segunda liquidación, más de los 183 de que disponía. Por lo que el procedimiento de inspección había excedido del plazo legal, y no había interrumpido la prescripción hasta el 30.7.2019. Siendo la última interrupción del 31.7.2013 de presentación de la declaración. Con lo que se habría producido prescripción del derecho a liquidar.

Alega la Comunidad que en la tramitación de 2016 se entregaron al contribuyente varios informes de valoración; y la falta de motivación, existiría desde el primero de ellos, entregado el 26.4.2016; cuando faltaban 105 días para el plazo de notificar la resolución. Sumados 25 días de dilaciones no imputables y 133 días de interrupciones justificadas, según detalle, faltarían 263 días para el fin del plazo de notificar la primera liquidación. En consecuencia, si después de retrotraer el procedimiento se consumieron 225 días como estima el TEAC, no se habría excedido el plazo de caducidad.

Para la Sala, en caso de retroacción del procedimiento de gestión tributaria, para calcular el plazo que resta para resolver, debe determinarse en qué trámite del primer procedimiento estamos, después de consumada la retroacción. Que debe ser al momento del procedimiento en que se cometió la falta causante de la anulación. En caso de falta de motivación de la comprobación de valor, el defecto se comete propiamente en la resolución definitiva; pero, ello supondría frecuentemente la inexistencia de plazo restante. Por lo cual, se ha producido el defecto en el momento de emisión del informe de valoración en el que se ha fundamentado dicha resolución definitiva, o informe determinante. En este caso debió retrotraerse el procedimiento al día 27.9.2016 del último informe de valoración deficientemente motivado, entregado al contribuyente en el acta de disconformidad de 29.9.2016.

En cuanto a las dilaciones no imputables a la Administración antes de la retroacción, según el acta de inspección, serían dos períodos, desde el 27.1.2016 al 22.2.2016; y desde el 26.4.2016 hasta el 13.9.2016. 26 días y 138 días, en total, 164 días. No se estiman las dilaciones por aplazamiento de vista por coincidir fechas con las anteriores. No se estiman las interrupciones justificadas por ser debidas a informes de valoración en las mismas condiciones que los que han sido inadmitidos por el TEAC, sin expresa oposición de la Comunidad de Madrid.

Desde la incoación de 10.8.2015 hasta la fecha del último informe de valoración de 27.9.2016, habían pasado 487 días; y restando los 164 días de dilaciones no imputables, se consumieron 323 días antes de emitir este informe de valoración determinante. Hasta 365 días de plazo legal restaban evidentemente menos de seis meses. Por tanto, la Comunidad tenía seis meses o 183 días para notificar una liquidación sobre valor mejor motivado, desde que recibió la orden de ejecución el 29.1.2019. Como no es discutido, la segunda acta de inspección se levantó el 30.7.2019, cuando ya estaba vencido el plazo para liquidar y notificar. Por tanto, también lo estaba en la fecha de notificarse la consecuente liquidación.

SUPERACIÓN DEL PLAZO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 8 de marzo de 2024

El motivo de impugnación es el relativo a la superación del plazo de las actuaciones inspectoras y la consecuente prescripción del derecho a liquidar derivado de la misma.

A los efectos de computar el plazo agotado en el procedimiento de gestión y determinar el plazo restante de que dispone la Administración tributaria para ejecutar las actuaciones conducentes para dictar una nueva liquidación, se rechaza que se deba tener en cuenta la fecha de la primera liquidación anulada, sino que, para conocer el tiempo consumido, la fecha a tener en consideración es aquella en que se notificó a los contribuyentes la propuesta de valoración.

Trasladando este criterio al presente procedimiento inspector, se fija el momento al que se retrotraen las actuaciones tras la estimación parcial por el TEAC de la primera reclamación económico-administrativa, a aquel en el que se notifica al contribuyente la propuesta de liquidación, lo que tiene lugar en el Acta de Disconformidad, firmada por el mismo, levantada en fecha 18 de diciembre de 2014. Por tanto, desde el 4 de agosto de 2014, fecha de notificación del inicio de las actuaciones inspectoras, hasta el 18 de diciembre de 2014, habían transcurrido cuatro meses y catorce días, por lo que le restaba a la Administración un plazo de siete meses y dieciséis días para finalizar las actuaciones inspectoras. La resolución del TEAC de 13 de julio de 2018 que estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la primera liquidación, tuvo entrada en el Registro Auxiliar de la Dirección General de Tributos el 14 de febrero de 2019 y en la Subdirección General de la Inspección de los Tributos el 27 de febrero de 2019.

Conforme al criterio señalado, habría que tener en cuenta como inicio del periodo de siete meses y dieciséis días que le restaba a la Administración, el día 14 de febrero de 2019, por lo que el 30 de agosto de 2019 no se había superado el mismo. No cabe apreciar la prescripción invocada.

AMPLIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 8 de marzo de 2024.

Consta en el expediente administrativo que, tras presentar D^a. Visitación reclamación económico-administrativa contra la liquidación girada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se acordó por el TEAR que se pusiera de manifiesto el expediente por el plazo de un mes a fin de que pudiera examinarlo y presentar alegaciones con la aportación de pruebas y documentos que estimara convenientes, presentando aquella un escrito poniendo de manifiesto que el expediente estaba incompleto por cuanto el primer documento del mismo era el Acta de Disconformidad y no constaba ningún documento que completase las actuaciones inspectoras hasta llegar al Acta. Alegaba asimismo que el procedimiento no se había iniciado, como indicaba el Acta de Disconformidad, el 7 de noviembre de 2018, sino que se había iniciado con un objeto diferente, que fue la herencia de su tía D^a. Celestina, que había fallecido el 9 de febrero de 2016, y que, después de la firma del Acta de Conformidad de fecha 21 de diciembre de 2018 levantada en el procedimiento seguido por la sucesión de su tía, se efectuaron requerimientos de documentos, pero sin notificación alguna respecto de la ampliación del procedimiento a ningún otro impuesto. Así, pedía que se completase el expediente con el acuerdo de inicio de oficio, el trámite de audiencia y alegaciones, los requerimientos y comunicaciones, las diligencias de obtención de documentos y pruebas que sustentaban el acta de liquidación y los informes preceptivos, interesando la suspensión del procedimiento para presentar alegaciones en tanto no se resolviera el complemento del expediente.

Consta que el 7 de julio de 2021 el TEAR contestó a dicha solicitud denegando la ampliación, por entender que existían en el expediente datos suficientes para la resolución de la reclamación y reanudó el plazo de alegaciones suspendido, presentando la D^a. Visitación escrito de alegaciones manifestando indefensión e invocando como motivos de la reclamación que el procedimiento inspector había superado el plazo de 18 meses, la prescripción del derecho a liquidar el impuesto sobre Donaciones desde la escritura de renuncia a la herencia de 23 de junio de 2015 hasta la primera noticia del nuevo procedimiento inspector de 16 de septiembre de 2019, discutiendo asimismo la valoración de los bienes y derechos de la donación.

El TEAR de Madrid después de denegar a D^a. Visitación el complemento del expediente, estima la reclamación económico-administrativa por no haberle sido remitidas las actuaciones y diligencias anteriores al Acta, entre ellas, el acuerdo de inicio del procedimiento inspector, concluyendo que la falta en el expediente de dicha documentación le privaba del conocimiento y valoración jurídica de los hechos y actos producidos que le permitieran un acertado pronunciamiento en Derecho, anulando la liquidación y la sanción.

Para la Sala, dicha resolución, no es conforme a Derecho, por cuanto debió el Tribunal ejercitar la facultad que le concede el citado artículo 55 del Real Decreto 520/2005, máxime cuando la interesada había presentado escrito solicitando expresamente el complemento. Procede la estimación del recurso, acogiendo la petición formulada por la Comunidad de Madrid en la demanda de que se ordene la retroacción de actuaciones a fin de que el TEAR solicite que se complete el expediente.

FALTA DE DECLARACIÓN EXPRESA DE CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 12 de febrero de 2024.

La falta de declaración expresa de caducidad del procedimiento y archivo del mismo con expresión de los recursos que cabe interponer frente a aquella, impide atribuir efectos interruptivos de la prescripción, no solo a la notificación de la propuesta de liquidación provisional de fecha 1 de julio de 2015, que tuvo lugar el 3 de julio de 2015, y la de la liquidación provisional de 27 de agosto de 2015, efectuada el 1 de septiembre de 2015, sino también a la declaración efectuada por el recurrente mediante la presentación de la escritura de adición de herencia el 5 de abril de 2013, por lo que, tomando como día inicial del cómputo del plazo de prescripción el mes de mayo de 2010, en el que se notificó al recurrente la anterior liquidación provisional, ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria del Impuesto sobre Sucesiones derivada de la escritura de adición de herencia de 19 de diciembre de 2012.

RECTIFICACIÓN DE VALORES DECLARADOS EN UNA AUTOLIQUIDACIÓN.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 13 de marzo de 2024.

Mediante escritura pública una mercantil adquiere un edificio siendo el precio pactado para la compraventa 6.000.000 euros. Con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación por el ITPyAJD en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la entidad solicitó una valoración previa vinculante a la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid. Con fecha 6 de septiembre de 2019 se presentó dentro del plazo legalmente establecido, el correspondiente modelo 601 de autoliquidación, modalidad AJD, en el que, por error, se consignó como base imponible, el importe de 1.291.140 euros, resultando una cuota a ingresar de 19.367,10 euros. En esa misma fecha recibió informe de valoración previa emitido por la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid en el que se establecía como valor a efectos fiscales del edificio un total de 5.125.512 euros, por lo que al porcentaje de locales por el que se había practicado la autoliquidación, correspondería 1.051.205,96 euros. Como consecuencia de ese error, se declaró como base imponible un importe, que no se corresponde con el precio de venta de los locales.

Con el objetivo de declarar correctamente la base imponible del tributo con fecha 5 de noviembre de 2019, se solicitó a la Dirección General de Tributos que rectificase la autoliquidación presentada por el concepto de ITPyAJD para declarar correctamente que la base imponible del tributo es el consignado por el valor de mercado establecido por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid en su valoración previa y que en consecuencia se devolviera la cuota tributaria indebidamente pagada por importe de 908,74 euros. La solicitud fue desestimada y contra la desestimación una vez agotada la vía administrativa se presenta el presente recurso judicial.

Para la Sala, la solicitud de rectificación de valores declarados en una autoliquidación requiere la prueba por el solicitante de haber incurrido en error de hecho o de derecho al hacerla, tal y como declara el TS en Sentencia de 1 de abril de 2019 o Sentencia de 25 de noviembre de 2020. La prueba del error, cuando el elemento objeto de rectificación es el valor asignado a un bien, resulta complicada porque la valoración que ofrece el interesado, resulta condicionada en gran medida por factores subjetivos, como la elección del método de valoración o la consideración de expectativas económicas u otras circunstancias. En primer lugar, y en cuanto al error en la declaración presentada, la recurrente alega error en el volcado informático de datos, sin embargo, dicha alegación no integra prueba ni indicio objetivo alguno sino mera declaración de la recurrente.

Tampoco es prueba del error el hecho de que la Comunidad de Madrid informara de forma vinculante un valor próximo al declarado, pero inferior, se trata simplemente de una distinta aproximación al valor real, no necesariamente más acertada, ni acreditativa de error en la valoración del inmueble, en la que debe prevalecer la realizada por el propio contribuyente. Finalmente, tampoco existe una vinculación de la Comunidad de Madrid al valor informado, más allá del plazo de declaración, cuando precisamente la recurrente ha declarado conforme a un valor distinto.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES COMUNIDADES FORALES30

• GUIPÚZCOA..... 30

• Norma Foral 1/2024, de 10 de mayo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2024.

• VIZCAYA..... 31

• DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2024, de 14 de marzo, por el que se modifica el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana..... 31

TRIBUNAL SUPREMO: PREVALENCIA DE LA TITULARIDAD REGISTRAL O LA CATASTRAL EN CASO DE DISCREPANCIA, A EFECTOS DEL IBI.....34

• Sentencia de 21 de marzo de 2024..... 34

NOVEDADES COMUNIDADES FORALES

GUIPÚZCOA

Se transcriben los artículos de mayor interés

Norma Foral 1/2024, de 10 de mayo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2024.

Artículo 11. Modificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana:

Uno. La letra c) del artículo 1.2 queda redactada en los siguientes términos:

«c) En los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por las y los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a las o los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Igual disposición se aplicará, en los mismos supuestos a que se refiere el párrafo anterior, respecto de las aportaciones adjudicaciones y transmisiones que efectúen las y los miembros de la pareja de hecho.

Tampoco se producirá la sujeción al Impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges, entre miembros de la pareja de hecho, o a favor de las hijas o los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial o extinción de la pareja de hecho, sea cual sea el régimen económico matrimonial o el régimen económico patrimonial, respectivamente.»

Dos. La tabla de los importes máximos de los coeficientes prevista en el apartado 3 del artículo 4 queda redactada en los siguientes términos:

«Periodo de generación Coeficiente

Inferior a 1 año 0,15

1 año 0,15

2 años 0,14

3 años 0,14

4 años 0,16

5 años 0,18

6 años 0,19

7 años 0,20

8 años 0,19

9 años 0,15

10 años 0,12

11 años 0,10

12 años 0,09

13 años 0,09

14 años 0,09

15 años 0,09

16 años 0,10

17 años 0,13

18 años 0,17

19 años 0,23

Igual o superior a 20 años 0,40»

Tres. El apartado 4 del artículo 5 queda redactado en los siguientes términos:

«4. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la

Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa, los Municipios podrán regular en sus Ordenanzas fiscales una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos,

y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de las y los descendientes y adoptadas y adoptados, las y los cónyuges o las y los miembros de las parejas de

hecho, y las y los ascendientes y adoptantes.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la Ordenanza fiscal.»

Cuatro. Se añade una disposición adicional única con el siguiente contenido: «Disposición adicional única.

Parejas de hecho. A los efectos de esta norma foral, las referencias que se efectúan a las parejas de hecho se entenderán realizadas a las constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho. Asimismo, se entenderá que dichas referencias comprenden también a las parejas de hecho constituidas e inscritas de forma análoga en registros públicos tanto de otras comunidades autónomas como de otros Estados miembros de la Unión Europea, del Espacio Económico Europeo o de países terceros. Del mismo modo, las referencias realizadas a las relaciones de parentesco por afinidad incluirán aquellas relaciones que deriven de la pareja de hecho.»

[Para consultar el texto íntegro , clique aquí.](#)

VIZCAYA

Se transcriben los artículos de mayor interés

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2024, de 14 de marzo, por el que se modifica el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Por medio de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, se regule el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Concretamente su artículo 4 determina que la base imponible del Impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de dicho artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto

en su apartado 3.

Asimismo, el citado artículo 4.3 establece que estos coeficientes máximos serán actualizados anualmente mediante Norma Foral, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización mediante Norma Foral de Presupuestos del Territorio Histórico de Bizkaia.

Esta previsión de actualización de importes ya se realizó en el ejercicio pasado mediante la Norma Foral 10/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2023.

Para el año 2024, la imposibilidad de realizar dicha actualización a través de la Norma Foral de Presupuestos Generales del Territorio Histórico, por motivos de índole técnico-jurídico, obliga a utilizar el presente instrumento normativo para proceder de conformidad con el mencionado artículo 4.3 de la Norma Foral reguladora del impuesto, garantizando de esta manera que no haya distorsiones en la aplicación de los criterios recogidos para la determinación de la base de tributación, ya que el sistema objetivo para su determinación, basado en la aplicación de coeficientes, exige que estos sean actualizados anualmente teniendo en cuenta la evolución de los precios de las compraventas realizadas, todo ello, sin perjuicio de la facultad que se reconoce a la persona obligada tributaria para acomodar la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido.

Las previsiones contenidas en el apartado 2 del artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, exigen la utilización de la vía del Decreto Foral Normativo, radicando en este caso las razones de urgencia para la tramitación de la modificación normativa recogida en el presente texto normativo en la necesidad de que las mismas se apliquen en 2024.

A estos efectos, el Decreto Foral Normativo es el único instrumento que garantiza el cumplimiento de lo exigido en el plazo establecido, dándose cuenta de su contenido a las Juntas Generales para su posterior ratificación.

En su virtud, a propuesta de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, previa deliberación y aprobación por la Diputación Foral, DISPONGO:

Artículo Único. — Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Los importes máximos de los coeficientes a aplicar sobre el valor del terreno en el momento de devengo, según el periodo de generación del incremento de valor, a que se refiere el apartado 3 del artículo 4 de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, serán los siguientes:

Periodo de generación Coeficiente

Inferior a 1 año 0,15

1 año 0,15

2 años 0,14

3 años 0,14

4 años 0,16

5 años 0,18

6 años 0,19

7 años 0,20

8 años 0,19

9 años 0,15

10 años 0,12

11 años 0,10

12 años 0,09

13 años 0,09

14 años 0,09

15 años 0,09

16 años 0,10

17 años 0,13

18 años 0,17

19 años 0,23

Igual o superior a 20 años 0,40

Disposición Transitoria Única.—Adaptación de las Ordenanzas Fiscales

Los ayuntamientos que tengan establecido el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana deberán modificar, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de este Decreto Foral Normativo, sus respectivas ordenanzas fiscales para adecuarlas a lo dispuesto en el mismo.

DISPOSICIONES FINALES

Disposición Final Primera.—Entrada en vigor

El presente Decreto Foral Normativo entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia».

Disposición Final Segunda.—Habilitación normativa

Se autoriza a la Diputación Foral de Bizkaia y a la diputada foral de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean precisas para el desarrollo y ejecución del presente Decreto Foral Normativo.

Disposición Final Tercera.—Remisión a Juntas Generales

De la aprobación del presente Decreto Foral Normativo se dará cuenta a las Juntas Generales a los efectos oportunos, de conformidad con las previsiones contenidas en la Norma Foral 3/1987, de 13 de febrero, sobre elección, organización, régimen y funcionamiento de las Instituciones Forales, en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y en el Reglamento de las Juntas Generales de Bizkaia.

[Para consultar el texto íntegro, clique aquí.](#)

TRIBUNAL SUPREMO: PREVALENCIA DE LA TITULARIDAD REGISTRAL O LA CATASTRAL EN CASO DE DISCREPANCIA, A EFECTOS DEL IBI.

Sentencia de 21 de marzo de 2024

El sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es quien ostente la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible del impuesto.

En caso de no coincidencia entre el titular catastral y el del correspondiente derecho, según el Registro de la Propiedad, sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, se tomará en cuenta, a los efectos del Catastro, la titularidad que resulte de aquel, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La controversia jurídica

Dado que, frente al acuerdo de derivación de responsabilidad, Laboratorios Normon, S.A. ha venido manteniendo que la liquidación de IBI de 2019 había sido girada contra una entidad, Adveo Group International, S.A., que, sin embargo, no sería el sujeto pasivo del Impuesto -aduciendo que la finca estaba en el Registro de la Propiedad a nombre de otra entidad, Adveo España S.A.- el auto de Admisión plantea una serie de cuestiones en torno a cómo deben resolverse las discrepancias entre el Registro de la Propiedad y el Catastro; así como sobre sus efectos con relación a la liquidación por IBI.

En particular, se solicita (i) determinar quién es el sujeto pasivo del IBI en caso de discrepancias sobre la titularidad del bien, entre los datos del padrón catastral y los obrantes en el Registro de la Propiedad; (ii) precisar si, a los efectos de determinación del sujeto pasivo del impuesto, prevalece la titularidad registral a la catastral y, en caso de que así sea, si ha de tenerse en cuenta la fecha del documento en que se produce la incorporación al Catastro; y (iii) determinar si la acreditación de esta discrepancia comporta la anulación automática de la liquidación del impuesto girada al titular catastral o si debe instarse antes la modificación del catastro para que se practique liquidación definitiva al sujeto pasivo.

SEGUNDO.- Derivación de responsabilidad tributaria y sentencias de instancia y de apelación

La Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Tres Cantos derivó responsabilidad subsidiaria a la entidad Laboratorios Normon, S.A., por las deudas tributarias de la compañía Adveo Group International, S.A., por el IBI de 2019, de la finca sita en Avda. Artesanos núm. 30, cuantía 38.926,40 €, al figurar Adveo Group International, S.A., como titular del inmueble, en el Padrón catastral.

Frente al acuerdo de derivación de responsabilidad, Laboratorios Normon, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo, desestimado por la sentencia de 31 de junio de 2021 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 20 de Madrid, básicamente y por lo que atañe a la cuestión de interés casacional, al considerar que no cabe cuestionar la liquidación al impugnar el acuerdo de derivación de responsabilidad, apreciando que la liquidación era un acto firme.

Interpuesto recurso de apelación, la sentencia de 30 de septiembre de 2022 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid, tras razonar que resulta procedente enjuiciar, en los recursos contra los actos de derivación de responsabilidad, la conformidad a derecho de las liquidaciones, estimó dicho recurso de apelación

y, acogiendo la argumentación de la apelante, anuló la sentencia del Juzgado, exponiendo lo siguiente:

"En primer lugar, contrariamente a lo afirmado por la apelada, conforme a reiterada Jurisprudencia del Tribunal Supremo, el responsable subsidiario si puede impugnar la liquidación original, incluso si hubiera ganado firmeza para el deudor principal, por todas, ST de 3 de Junio de 2020 con cita y reiteración de otras anteriores". (...) "Establecido lo anterior, entrando a resolver, el motivo debe prosperar.

La finca sobre la que se gira el IBI derivado, no era propiedad de la entidad a la que se giró la liquidación, pues como propietario, contrariamente a lo sostenido por la apelada, solo podemos tener a la tercera entidad que figuraba como tal a fecha de devengo en el Registro de la Propiedad, hecho sobre el que en ningún modo pueden prevalecer los datos del Catastro, tal y como para supuesto igual al de autos tiene declarado el Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de Septiembre de 2021".

TERCERO.- El marco jurídico aplicable

A propósito del IBI, el artículo 63.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) expresa:

"1. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto."

Por su parte, el artículo 77 TRLHL, relativo a la gestión tributaria del impuesto, dispone:

"1. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos y comprenderán las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.

2. Los ayuntamientos podrán agrupar en un único documento de cobro todas las cuotas de este impuesto relativas a un mismo sujeto pasivo cuando se trate de bienes rústicos sitos en un mismo municipio.

3. Los ayuntamientos determinarán la base liquidable cuando la base imponible resulte de la tramitación de los procedimientos de declaración, comunicación, solicitud, subsanación de discrepancias e inspección catastral previstos en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

4. No será necesaria la notificación individual de las liquidaciones tributarias en los supuestos en que, de conformidad con los artículos 65 y siguientes de esta ley, se hayan practicado previamente las notificaciones del valor catastral y base liquidable previstas en los procedimientos de valoración colectiva.

Una vez transcurrido el plazo de impugnación previsto en las citadas notificaciones sin que se hayan utilizado los recursos pertinentes, se entenderán consentidas y firmes las bases imponible y liquidable notificadas, sin que puedan ser objeto de nueva impugnación al procederse a la exacción anual del impuesto.

5. El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro, sin perjuicio de la competencia municipal para la calificación de inmuebles de uso residencial desocupados. Dicho padrón, que se formará anualmente para cada término municipal, contendrá la información relativa a los bienes inmuebles, separadamente para los de cada clase y será remitido a las entidades gestoras del impuesto antes del 1 de marzo de cada año.

6. Los datos contenidos en el padrón catastral y en los demás documentos citados en el apartado anterior deberán figurar en las listas cobratorias, documentos de ingreso y justificantes de pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

7. En los supuestos en los que resulte acreditada, con posterioridad a la emisión de los documentos a que se refiere el apartado anterior, la no coincidencia del sujeto pasivo con el titular catastral, las rectificaciones que respecto a aquél pueda acordar el órgano gestor a efectos de liquidación del impuesto devengado por el correspondiente ejercicio, deberán ser inmediatamente comunicadas a la Dirección General del Catastro en la forma en que por ésta se determine. Esta liquidación tendrá carácter provisional cuando no exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local correspondiente.

En este caso, a la vista de la información remitida, la Dirección General del Catastro confirmará o modificará el titular catastral mediante acuerdo que comunicará al ayuntamiento o entidad local para que se practique, en su caso, liquidación definitiva.

8. Las competencias que con relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles se atribuyen a los ayuntamientos en este artículo se ejercerán directamente por aquellos o a través de los convenios u otras fórmulas de colaboración que se celebren

con cualquiera de las Administraciones públicas en los términos previstos en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, con aplicación de forma supletoria de lo dispuesto en el título I de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Sin perjuicio de lo anterior, las entidades locales reconocidas por las leyes y las comunidades autónomas uniprovinciales en las que se integren los respectivos ayuntamientos asumirán el ejercicio de las referidas competencias cuando así lo solicite el ayuntamiento interesado, en la forma y plazos que reglamentariamente se establezcan."

Finalmente, del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI) cabe destacar los siguientes preceptos:

"Artículo 1. Definición, naturaleza y ámbito de aplicación.

1. El Catastro Inmobiliario es un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales tal y como se definen en esta ley.

2. Esta ley será de aplicación en todo el territorio nacional, sin perjuicio de lo previsto en los regímenes forales especiales vigentes en el País Vasco y Navarra."

"Art. 3.- Contenido

[...]

3.- Salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos."

"Art 9.- Titulares catastrales y representación.

"[...]

4.- En caso de discrepancia entre el titular catastral y el del correspondiente derecho según el Registro de la Propiedad sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, se tomará en cuenta, a los efectos del Catastro, la titularidad que resulte de aquél, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad."

CUARTO.- El juicio de la Sala

Llama la atención que Laboratorios Normon, S.A considere que el Ayuntamiento incurre en desviación procesal por aducir en casación la infracción del apartado 7 del art. 77 del TRLRHL, con relación a su apartado 5 y la del art. 9.4 TRLCI cuando, precisamente, tales preceptos son los que deben considerarse para analizar lo que aquella entidad mantuvo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, esto es, la nulidad de pleno derecho de la derivación de responsabilidad, sobre la base del error padecido por el Ayuntamiento en cuanto al sujeto pasivo del IBI.

Por tanto, conformada así la controversia desde primera instancia, carece de sentido afirmar que, analizar esta cuestión en casación le genera indefensión al entender -según apunta- que, de haberse alegado en el momento procesal oportuno, hubiese dispuesto de la oportunidad de solicitar la correspondiente prueba.

El alegato debe rechazarse. Desde la primera instancia ha sido debatido el posible error en el sujeto pasivo que, ahora, embrida el interés casacional del recurso. Es más, el litigio se recibió a prueba en instancia y las partes presentaron las que estimaron oportunas, como se infiere del Antecedente de Hecho Quinto de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo.

La circunstancia de que el juez de instancia rechazara en la sentencia (de forma contraria a nuestra jurisprudencia) indagar los motivos que la recurrente opuso a la liquidación, por entender que no era objeto del recurso y que constituía un acto firme y consentido, no impidió a Laboratorios Normon, S.A arbitrar la prueba a los efectos del aducido error del sujeto pasivo.

Dicho lo anterior, la lectura de los preceptos anteriormente transcritos y demás que se relacionan a continuación, permite concluir lo siguiente:

1.- El sujeto pasivo, a título de contribuyente es, en este caso, quien a 1 de enero de 2019 ostentaba la titularidad del derecho de propiedad, constitutivo del hecho imponible del impuesto (Art. 63 y 75 TRLHL).

2.- A efectos del IBI, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario (art. 61.3 TRLHL), estando constituida su base imponible por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario (art 65 TRLHL).

3.- El IBI se gestiona a partir de la información contenida en el padrón catastral, que se formará anualmente para cada término municipal, contendrá la información relativa a los bienes inmuebles, separadamente para los de cada clase y será remitido a las entidades gestoras del impuesto antes del 1 de marzo de cada año (art. 77.5 TRLHL). Por tanto, formado el

padrón catastral y remitido a los Ayuntamientos, estos deben gestionar el IBI conforme a la información en él contenida. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria del IBI, es competencia exclusiva del Ayuntamiento (art 77.1 TRLHL).

4.- En los supuestos en los que resulte acreditada, con posterioridad a la emisión de las listas cobratorias, documentos de ingreso y justificantes de pago del IBI, una divergencia entre el titular catastral y el titular del correspondiente derecho (sujeto pasivo) según el Registro de la Propiedad, sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, tendrá prevalencia y habrá que tomar en consideración la titularidad que resulte del Registro de Propiedad, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad; en otras palabras, la prevalencia que irradia el Registro de la Propiedad opera, a tenor del art. 9.4 TRLCI, cuando la fecha del documento que hubiese motivado la incorporación al Catastro (de la titularidad del derecho) fuese anterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.

5.- Conforme a la regla general, prevista en el artículo 105.1 LGT, la persona o entidad que mantenga o denuncie que el sujeto pasivo del IBI no es el titular catastral habrá de acreditar dicha circunstancia, sin perjuicio de la obligación de las entidades locales, gestoras del IBI, de velar por la sintonía entre Catastro y Registro de la Propiedad.

6.- Cuando existiendo una liquidación por IBI, se constate dicha divergencia, esto es, que a quien se ha practicado liquidación -titular catastral- no sea el sujeto pasivo del impuesto, ha de estarse al artículo 77.7 TRLHL que, pese a su confusa y poco precisa redacción, contiene las claves para dar respuesta a la última de las preguntas del auto de Admisión, esto es, si dicha liquidación es o no nula.

Conviene reproducir de nuevo el contenido del precepto, para facilitar su comprensión.

De acuerdo con el artículo 77.7 TRLHL:

"En los supuestos en los que resulte acreditada, con posterioridad a la emisión de los documentos a que se refiere el apartado anterior, la no coincidencia del sujeto pasivo con el titular catastral, las rectificaciones que respecto a aquél pueda acordar el órgano gestor a efectos de liquidación del impuesto devengado por el correspondiente ejercicio, deberán ser inmediatamente comunicadas a la Dirección General del Catastro en la forma en que por ésta se determine. Esta liquidación tendrá carácter provisional cuando no exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local correspondiente.

En este caso, a la vista de la información remitida, la Dirección General del Catastro confirmará o modificará el titular catastral mediante acuerdo que comunicará al ayuntamiento o entidad local para que se practique, en su caso, liquidación definitiva."

7.- El artículo 77.7 TRLHL pretende dar solución a aquellos supuestos en los que se acredite la no coincidencia del sujeto pasivo con el titular catastral, con posterioridad a la emisión de los documentos a que se refiere el apartado anterior, esto es, con posterioridad a la emisión de las listas cobratorias, documentos de ingreso y justificantes de pago del IBI; por tanto, existiendo ya liquidación, como luego confirma el precepto, aludiendo de forma explícita a la misma: "[e]sta liquidación tendrá carácter provisional..."

8.- El artículo 77.7 TRLHL habilita al ayuntamiento a acordar rectificaciones, con miras a la liquidación del IBI -indebidamente practicada- del correspondiente ejercicio, de manera que esa rectificación va a afectar al ejercicio al que viene referida la discrepancia y no a otro. Tales rectificaciones, son las dirigidas a subsanar la no coincidencia entre sujeto pasivo y titular catastral, por lo que se proyectarán sobre dicha titularidad catastral.

9.- El artículo 77.7 TRLHL contiene, en realidad, dos supuestos diferenciados, según exista o no convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local.

Para el caso que exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local, la norma impone, únicamente, comunicar inmediatamente a la Dirección General del Catastro las rectificaciones que haya podido acordar la entidad local. En la medida que haya asumido por delegación las funciones que corresponden al Catastro, el ayuntamiento cumplirá con verificar de forma inmediata dicha comunicación sin esperar una eventual resolución de la Dirección General del Catastro, confirmando o modificando el titular catastral. Esa rectificación, correspondiente al sujeto pasivo, no quiebra la dualidad de gestión catastral/gestión tributaria, al existir un convenio de delegación de funciones.

Sin embargo, el artículo 77.7 TRLHL guarda silencio con relación a lo que ocurre con la liquidación, cuando el propio ayuntamiento o entidad local haya subsanado la divergencia por tener la habilitación que le confiere el convenio de delegación de funciones. Como hemos expresado, la rectificación alcanza a la propia condición del sujeto pasivo, una vez constatado - recordemos, es el presupuesto del artículo 77.7 TRLHL- que la liquidación se ha girado a un titular catastral que, en realidad, no es el sujeto pasivo. Sobre la base de esta premisa, esas rectificaciones alcanzan a la liquidación y

comportan su nulidad, pues queda viciada al errar en la consideración de un elemento esencial del tributo como es el sujeto pasivo, afectando, entre otros, al principio de capacidad económica (art 31 CE).

10.- Para el caso que no exista tal convenio de delegación de funciones -"en este caso"-, el ayuntamiento o entidad local habrá de remitir información a la Dirección General del Catastro, y deberá esperar a la comunicación del acuerdo de la Dirección General del Catastro, confirmando o modificando el titular catastral, verificado lo cual, el ayuntamiento o entidad local practicará, en su caso, liquidación definitiva.

A diferencia de lo que acabamos de ver en el punto anterior, el art. 77.7 TRLHL, en estos casos de ausencia de convenio de delegación de funciones, se muestra más prolijo, refiriéndose también a la liquidación. Cuando el propio ayuntamiento o entidad local no pueda subsanar la divergencia -al carecer de habilitación-, deberá esperar la confirmación o modificación del titular catastral por parte de la Dirección General del Catastro.

Mientras ello acaece, el precepto otorga la condición de liquidación provisional a la así efectuada y, únicamente, cuando la Dirección General del Catastro haya confirmado o modificado el titular catastral, mediante acuerdo que comunicará al ayuntamiento o entidad local, se practicará, en su caso, liquidación definitiva.

La liquidación provisional a la que, a estos efectos, se refiere el art. 77.7 TRLHL, exhibe una validez claudicante o condicionada a la confirmación -por la Dirección General del Catastro- del titular catastral como sujeto pasivo. Es cierto que el art. 77.7 TRLHL confiere -en esta segunda tipología de situaciones- a la Dirección General del Catastro la tarea de confirmar o modificar al titular catastral pero no lo es menos que dicho artículo parte de un presupuesto evidente, esto es, que resulte acreditada la no coincidencia del sujeto pasivo con el titular catastral. De esta manera, si se modificara el titular catastral por la Dirección General del Catastro, esa liquidación provisional no producirá efecto. Únicamente, en el caso de que se confirmara el titular catastral - hipótesis difícil, si partimos de la acreditación de la no coincidencia- procedería dictar liquidación definitiva.

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

El sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es quien ostente la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible del impuesto.

En caso de no coincidencia entre el titular catastral y el del correspondiente derecho, según el Registro de la Propiedad, sobre fincas respecto de las cuales conste la referencia catastral en dicho registro, se tomará en cuenta, a los efectos del Catastro, la titularidad que resulte de aquel, salvo que la fecha del documento por el que se produce la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.

Cuando exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local correspondiente, la acreditación de esta discrepancia comportará la nulidad de la liquidación del IBI, que se hubiera practicado al titular catastral que no fuera sujeto pasivo, una vez que el ayuntamiento o entidad local haya realizado las correspondientes rectificaciones, a los efectos de determinar el sujeto pasivo.

De no existir tal convenio de delegación de funciones, la liquidación practicada por el ayuntamiento o entidad local tendrá carácter provisional y quedará sin efecto cuando la Dirección General del Catastro acuerde modificar el titular catastral. Si la Dirección General del Catastro confirmara el titular catastral, el ayuntamiento o entidad local practicará, en su caso, liquidación definitiva.

A la vista de la expresada doctrina, la sentencia recurrida debe ser casada y anulada al no valorar ni pronunciarse sobre la referencia catastral de las fincas en el Registro de la Propiedad y sobre las respectivas fechas, a los efectos del artículo 9.4 TRLCI, tanto del documento por el que se produce la incorporación al Catastro como la del título inscrito en el Registro de la Propiedad.

La sentencia guarda también silencio sobre las correspondientes rectificaciones -a las que se refiere el artículo 77.7 TRLHL-, por parte del ayuntamiento, a la vista de que exista o no convenio de delegación de funciones con el Catastro, lo que, conforme a la doctrina expresada, resultará determinante a los efectos de la liquidación.

En consecuencia, procede ordenar la retroacción de actuaciones para que la Sala de Madrid constante la referencia catastral de las fincas inscritas en el Registro de la Propiedad, así como la fecha de los correspondientes documentos y títulos a los efectos del artículo 9.4 TRLCI y, a partir de la doctrina proclamada en el presente recurso, concluya si, con tales parámetros, cabe dar por acreditada la no coincidencia entre el titular catastral y el sujeto pasivo del tributo.

Verificada, en su caso, dicha divergencia, cabrá ordenar el ayuntamiento que lleve a cabo las correspondientes rectificaciones, procediendo de la manera anteriormente expresada, según exista o no convenio de delegación de funciones con el Catastro, con los efectos expresados respecto de la liquidación, aquí impugnada por la vía del art 174.5 LGT.

SEXTO.- Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.
- 2.- Estimar el recurso de casación 8462/2022, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Tres Cantos contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 578/2022 de 30 de septiembre, dictada en el recurso de apelación núm. 905/2021, sentencia que se casa y anula, ordenando la retroacción de las actuaciones para que dicha Sala proceda en los términos expresados en el Fundamento de Derecho Quinto.
- 3.- Sin costas.

