

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

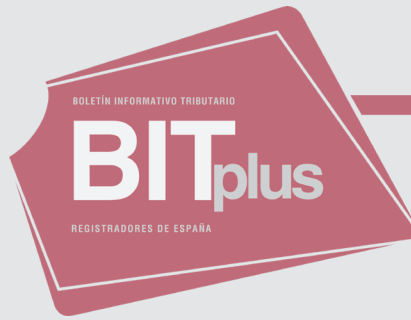
TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## • NOVEDADES AUTONÓMICAS

### • Comunidad Valenciana

DECRETO LEY 5/2024, de 28 de junio, del Consell, por el que se aprueban las medidas tributarias urgentes destinadas a compensar determinados efectos negativos producidos a las personas afectadas por el incendio declarado en València el 22 de febrero de 2024.....4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- Ganancias patrimoniales en la donación de activos afectos a una actividad económica. Determinación de la afectación mediante estadística del Registro Mercantil.....6  
Resolución de 29 de mayo de 2023

- Inicio del procedimiento de comprobación de valores.....14  
Resolución de 29 de abril de 2024

- Interrupción de plazos justificada a efectos de la caducidad.....18  
Resolución de 17 de junio de 2024

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

## • SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos

Documentados.....30

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....36

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

## • TRIBUNAL SUPREMO

- Situaciones consolidadas en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021

Sentencia de 17 de julio de 2024 .....41

## • SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

-Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....44

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS.....	4
COMUNIDAD VALENCIANA .....	4
DECRETO LEY 5/2024, de 28 de junio, del Consell, por el que se aprueban las medidas tributarias urgentes destinadas a compensar determinados efectos negativos producidos a las personas afectadas por el incendio declarado en València el 22 de febrero de 2024.....	4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

### COMUNIDAD VALENCIANA

DECRETO LEY 5/2024, DE 28 DE JUNIO, DEL CONSELL, POR EL QUE SE APRUEBAN LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS URGENTES DESTINADAS A COMPENSAR DETERMINADOS EFECTOS NEGATIVOS PRODUCIDOS A LAS PERSONAS AFECTADAS POR EL INCENDIO DECLARADO EN VALÈNCIA EL 22 DE FEBRERO DE 2024.

*Se transcriben los artículos de mayor interés*

**Artículo 2.** Bonificación temporal del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se introduce una disposición adicional, la decimoctava, a la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, con la siguiente redacción:

«Durante los años 2024 y 2025 se aplicará una bonificación del 100% en la cuota tributaria de la modalidad gradual de actos jurídicos documentados y de la de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las adquisiciones de viviendas efectuadas por los propietarios de inmuebles destinados a uso residencial y por los arrendatarios que las destinasen a su uso como vivienda habitual afectados por el incendio producido el 22 de febrero de 2024 en los edificios con acceso a la calle del Poeta Rafael Alberti, número 2, de la ciudad de València.

A efectos de este artículo, se incluirán dentro del concepto de vivienda hasta dos plazas de garaje y un trastero que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario de la vivienda y se adquieran en el mismo acto, aunque sea en documento distinto, entregándose todas en el mismo momento.

En el documento público que se otorgue en el momento de la compraventa se identificará la vivienda afectada por el siniestro, sin que el sujeto pasivo pueda indicar el mismo inmueble para la adquisición de más de una vivienda. En el supuesto de que el inmueble damnificado perteneciera a más de una persona propietaria, la base de la bonificación será igual al resultado de aplicar sobre la cuota tributaria el porcentaje de titularidad en el inmueble sustituido.

Este beneficio fiscal no se aplicará a las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que sean titulares de un número de inmuebles urbanos de uso residencial o de una superficie construida que les haga ser calificados como grandes tenedores conforme a la definición dada por el artículo 3 de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda.»

Segunda. Entrada en vigor

Este decreto ley entrará en vigor el mismo día de su publicación en el Diari Oficial de la Generalitat Valenciana, y producirá efectos desde el 23 de febrero de 2024.

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

## - TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

- Ganancias patrimoniales en la donación de activos afectos a una actividad económica. Determinación de la afectación mediante estadística del Registro Mercantil.

Resolución de 29 de mayo de 2023.....6

- Inicio del procedimiento de comprobación de valores.

Resolución de 29 de abril de 2024.....14

- Interrupción de plazos justificada a efectos de la caducidad.

Resolución de 17 de junio de 2024.....18

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

- Ganancias patrimoniales en la donación de activos afectos a una actividad económica. Determinación de la afectación mediante estadística del Registro Mercantil.

### Resolución de 29 de mayo de 2023

La aplicación del artículo 33.3 c) de la Ley del IRPF exige, en la remisión que éste hace al artículo 20.6 de la Ley del ISD y éste, a su vez, al artículo 4 Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, desarrollado reglamentariamente por el artículo 3 del RD 1704/1999, que los activos que componen el patrimonio de la entidad cuyas participaciones se donan se encuentran afectos a una actividad económica.

En consecuencia, el diferimiento de tributación de la ganancia patrimonial previsto en el citado artículo 33.3 c) de la LIRPF, no se aplica sobre la totalidad de la ganancias patrimoniales, sino únicamente respecto a las ganancias patrimoniales que se correspondan con el porcentaje de activos afectos sobre la totalidad del patrimonio de la entidad cuya participación se transmite, porcentaje obtenido mediante estadística del Registro Mercantil.

Criterio reiterado en fecha 18-12-2023, RG 3062/2021.

#### 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.

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

La conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación impugnado.

TERCERO.- Comenzando por las cuestiones formales, se alega en primer lugar, infracción del artículo 89 de la LGT y vulneración del principio de confianza legítima, en tanto que la Administración, de conformidad con sus efectos vinculantes, estaba obligada a aplicar el criterio emitido por la Dirección General de Tributo (DGT) del Ministerio de Hacienda en respuesta a la consulta vinculante presentada en tiempo y forma por el obligado tributario para la operación regularizada.

La consulta formulada por el obligado tributario ante la DGT en fecha de 10-04-2014 (CV 350-14), tras realizar una exposición de los hechos y operaciones a realizar plantea, en relación con la aplicación del artículo 33.3 c) de la LIRPF, lo siguiente:

*<La principal cuestión que se le suscita a los consultantes es que, de cumplirse los requisitos previstos en el artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exonera de gravamen la totalidad de la ganancia patrimonial del donante. Es decir, que aunque parte del activo del balance de la sociedad cuyas participaciones son objeto de la donación no esté afecto a actividades económicas, la exención de tributación alcanza a la totalidad de la ganancia patrimonial.*

*Esta parte entiende que la literalidad del Derecho Positivo vigente conduce a la exención total.>*

Más adelante, en el apartado de "consultas que se formulan", se añade:

*<¿Es correcta la interpretación de esta parte al considerar de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por el que se estima que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?>*

Y la DGT, en su contestación de fecha 07-10-2014, tras reproducir el artículo 33.3 c) de la LIRPF, dispone que:

*"El apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una reducción en la base imponible de dicho Impuesto por la transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge y determinados parientes, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) y que cumplan determinados requisitos.*

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

*Por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en este último artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante de las participaciones como consecuencia de su transmisión, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica."*

Este TEAC se ha pronunciado en numerosas ocasiones respecto a que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de la LGT, los criterios recogidos en las contestaciones a las consultas tributarias de la DGT deben de aplicarse por los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos, siempre que exista identidad entre los hechos del obligado tributario y los incluidos en la consulta y lse presente dentro del plazo previsto en el citado precepto, pues de lo contrario se estaría vulnerando, entre otros principios, el de confianza legítima.

Sin embargo, considera este TEAC que para que la contestación de la DGT vincule a los órganos de la Administración, además de cumplir los requisitos anteriores, se requiere no sólo que la pregunta sea clara y precisa sino que también lo sea la contestación. Es decir, la contestación de la DGT tiene que recoger un criterio claro e inequívoco sobre la cuestión, que haya generado confianza suficiente en el obligado tributario sobre el proceder en la cuestión planteada.

En el caso que ahora nos ocupa, analizada la contestación a la consulta vinculante, tal y como reconocía la Inspección en el acuerdo de liquidación, la pregunta es mucho más clara y precisa que la respuesta dada por la DGT.

En este sentido, dado el carácter genérico de la respuesta, no se puede considerar que dicha contestación contenga un criterio que vincule a la Administración. Así, no existiendo un pronunciamiento expreso y claro de la DGT sobre la aplicación del artículo 33.3 c) del LIRPF a la totalidad de la ganancia patrimonial derivada de la donación de las participaciones, no puede apreciarse vinculación alguna de la Administración a la aplicación del mismo.

Difícilmente puede exigirse a la Administración la aplicación obligada de una contestación dada por la DGT, cuando la misma, puede interpretarse, como ha sucedido en el caso que ahora nos ocupa, en diversos sentidos.

No comparte este TEAC, como se alega, que los términos de la contestación a la consulta no ofrezcan dudas al consultante en cuanto a su sentido ni que, ante la modo de plantearse la cuestión, la no negación de lo planteado suponga la validación de lo que se afirma como correcto.

CUARTO.- Asimismo, de considerarse la respuesta cómo genérica y no vinculante, se insiste por parte del reclamante en la vulneración del principio de confianza legítima. Se defiende que aunque la consulta pueda no reunir los requisitos para su plena eficacia, su propio contenido y contexto pueden tener potencia para generar confianza legítima al contribuyente acerca de la forma correcta de proceder fiscalmente.

El principio de confianza legítima aparece explícitamente recogido en el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común tras la reforma llevada a cabo por la Ley 4/1999. Dicho artículo, relativo a los principios generales, establece:

*"1. Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.*

*Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima".*

Posteriormente, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), establece en su artículo 3:

*"Artículo 3. Principios generales.*

*1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.*

*Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:*

*(...)*

*e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.*

*(...)>*

Este principio, que tiene su origen en el Derecho Administrativo Alemán, y que constituye en la actualidad, desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk), un principio general del Derecho Comunitario (reiteradamente aplicado por dicho Tribunal -cfr. por todas, STJCE de 26 de enero de 1998-) ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia de Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990, 13 de febrero de 1992, 17 de febrero, 5 de junio, 28 de julio de 1997, 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999, 4 de junio de 2001 y 15 de abril de 2002).

Así el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de junio de 1990 ha declarado que, el principio de confianza legítima se aplica:

*"no cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica subjetiva en el particular, sino cuando dicha "confianza" se basa en signos o hechos extremos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes, para que induzcan racionalmente a aquél a confiar en la "apariencia de legalidad" de una actuación administrativa concreta moviendo su voluntad a realizar determinados actos e inversiones de medios personales o económicos, que después no concuerdan con las verdaderas consecuencias de los actos que realmente y en definitiva son producidos con posterioridad por la Administración".*

Con posterioridad, la sentencia de 13 de mayo de 2009 (casación 2357/07), reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de abril de 2002, recoge:

*"El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles".*

Y en el ámbito comunitario, en relación con el principio de confianza legítima, son especialmente relevantes las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) de 16 de mayo de 1979 (caso 84/78); de 5 de mayo de 1981 (caso 112/80); y 21 de septiembre de 1983, (casos 205 a 215/82), cuya doctrina es reproducida por sentencia de 25 de febrero de 2010, del Tribunal Supremo, en cuyo fundamento séptimo se mencionan:

*"Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencias, entre otras, de 16 de mayo 1979, As 84/78; 5 de mayo de 1981, As 112/80, 21 de septiembre de 1983, As. Acumulados 205 a 215/82 y 12 de diciembre de 1985, As. 133/84 ), admite la vulneración de este principio cuando concurren los siguientes requisitos:*

*En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.*

*En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.*

*Y, en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los intereses*



*existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable".*

En definitiva, debe mediar un acto de la Administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables.

A la vista de todo lo anterior, debe desestimarse la alegación de la vulneración del citado principio por cuanto, como se señaló en el Fundamento de Derecho anterior, la contestación de la consulta no contiene un criterio claro e inequívoco que haya generado confianza suficiente al obligado.

No existe un acto que suponga una manifestación clara de la Administración acerca de la aplicación de la norma que ahora se cuestiona y que, en virtud de la misma, se haya generado en el obligado tributario una expectativa razonable de que su actuación era ajustada a Derecho.

QUINTO.- Entrando en las cuestiones de fondo, se alega, en primer lugar, improcedencia de la regularización de las ganancias patrimoniales, por no aplicarse en el IRPF la regla de proporcionalidad. Es decir, se defiende que el diferimiento de tributación se aplica a la totalidad de la ganancia patrimonial y no a la parte correspondiente al porcentaje del valor de las participaciones como considera la Inspección.

En una extensa argumentación, se defiende, en resumen, que el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la aplicación de la proporcionalidad prevista en la normativa del Impuesto sobre Patrimonio (IP) en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), pero en ningún caso respecto al IRPF. En este sentido, destaca que no cabe aplicar la figura de la analogía para considerar aplicable dicha proporcionalidad en ámbito del IRPF. Además, la normativa de este último recoge en el artículo 33.3 LIRPF unos límites propios (plazo mínimo de afectación y subrogación del donatario) no existiendo previsión semejante en los otros tributos.

Asimismo, considera que, atendiendo a la finalidad última del incentivo fiscal (facilitar transmisión de empresas familiar sin que el ámbito fiscal suponga trabas para dicha transmisión y sin poner en peligro la supervivencia de la empresa), no cabe más que entender que el diferimiento se refiere a la totalidad de la ganancia patrimonial.

Insiste el reclamante que el artículo 33.3 c) de la LIRPF se remite a la Ley de ISD y no a IP y que, además, dicha remisión se hace desde una perspectiva cualitativa y no cuantitativa. Es decir, la remisión se refiere a aquellas participaciones que cualitativamente gocen de la exención de la LISD, con independencia de que la aplicación de la exención se limite cuantitativamente por el requisito de la afectación.

También destaca que las figuras previstas en la Ley de ISD y en la Ley de IP, exenciones "definitivas", difieren, y mucho, en la prevista en la Ley de IRPF, una exención "temporal", en tanto que se trata de un diferimiento.

Y por último, añade que de no aplicar el diferimiento a la totalidad de la ganancia patrimonial, se produciría una doble tributación, ya que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 36 de la LIRPF, el donatario se subroga en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

SEXTO.- El artículo 33.3 c) de la LIRPF, regulador del diferimiento discutido, dispone que:

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

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

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

A su vez, el artículo 20.6 de la LISD al que se remite, establece:

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

*a) (...)*

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

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

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

Y, por su parte, el artículo 4 de la LIP, bajo el título "bienes y derechos exentos", establece:

*"Ocho. Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.*

(...)

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

*a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:*

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

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

(...)

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

Asimismo, en relación con la aplicación de la normativa reproducida, el Tribunal Supremo en Sentencia de 16-07-2015 (recurso n.º 171-2014, de casación para unificación de criterio), analizando la relación entre el artículo 20.6 LISD y el artículo 4. OCHO LIP, señaló que:

*<En la medida que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, con aplicación del principio de proporcionalidad -este particular se da por supuesto en la entidad de contraste-, es claro que debe aplicarse en el Impuesto sobre Sucesiones la misma regla y criterio.>*

La citada sentencia no se pronuncia sobre la aplicación de dicha proporcionalidad en el IRPF, pues dicha cuestión no era la planteada, pero sí señala lo siguiente sobre la finalidad de los beneficios fiscales:

*<Por otra parte, más que fijarse en la finalidad de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, lo que ha de hacerse es tener en cuenta el objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal de la exención o bonificación y éste no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación.*

*Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial".>*

Este TEAC, por las razones que se detallan a continuación, considera que procede, como hizo la Inspección, aplicar la regla de proporcionalidad. Así, se entiende que el diferimiento de la ganancia patrimonial no alcanza a la totalidad, sino sólo a la parte que se corresponda con el valor de las participaciones teniendo en cuenta la afectación.

Por un lado, atendiendo a la interpretación finalista del incentivo fiscal, facilitar la transmisión de empresas familiares sin que el ámbito fiscal suponga trabas para dicha transmisión, cabe concluir que el diferimiento sólo debe aplicarse respecto de los elementos afectos. Entiende este TEAC que el razonamiento dado por el Tribunal Supremo para la aplicación de la proporcionalidad en LSD, es perfectamente aplicable en el caso de IRPF, dado que en los tres tributos (IRPF, LSD e IP), aunque sea con figuras distintas, la finalidad perseguida es la misma, facilitar la transmisión de la empresa.

Carece del sentido finalista antes señalado que el diferimiento se aplique a la totalidad de las participaciones, incluyendo así a elementos que no se encuentren afectos a la actividad económica.

La realización de una actividad económica se puede realizar bien directamente por la persona física empresaria o de forma indirecta a través de una entidad, debiendo aplicarse en ambos casos el beneficio fiscal de la misma forma. Así, dado

que en sede de la persona física no es cuestionada la necesidad de afectación de los bienes donados, entiende este TEAC que dicha afectación también debe requerirse en relación con las participaciones.

Asimismo, no comparte este TEAC que el hecho de tratarse de beneficios distintos los previstos en ISD e IP (exención permanente) que el de IRPF (exención temporal), afecte a la decisión de aplicar o no la regla de proporcionalidad de bienes afectos, pues en todos los tributos, como se ha detallado anteriormente, la finalidad de los mismos es idéntica, la facilidad de transmisión de la empresa. En este sentido es de destacar que en todo momento se hace referencia al término "empresa", concepto que difícilmente puede alejarse o producir fuera del ámbito de una afectación. Es decir la continuidad empresarial perseguida, sólo tiene sentido en el ámbito de los bienes afectos, y en ningún caso en el de los bienes no afectos).

Por otro lado, también procede rechazar el argumento de la doble tributación en caso de no aplicarse el diferimiento en la totalidad.

El artículo 36 de la LIRPF prevé la subrogación del donante en las adquisiciones lucrativas a la que se refiere el artículo 33.3 c) de la citada ley, por lo que dicha subrogación se hará sólo respecto al valor de las participaciones que corresponda a la afectación. Por ello, dado que no se produce subrogación alguna respecto la parte de las participaciones en relación con la no afectación (se fija un nuevo precio y fecha de adquisición), cuando las mismas sean objeto de transmisión no habrá doble tributación.

Por último, este TEAC considera que la aplicación de la regla de proporcionalidad de los bienes afectos subyace en el párrafo 2º del artículo 33.3 c) de la LIRPF (bienes afectados con posterioridad a la adquisición requieren plazo mínimo de 5 años para considerarlos afectos). El citado párrafo, de aplicarse el diferimiento sobre la totalidad de la ganancia, con independencia de la afectación o no, carecería de sentido.

Y, no cabe pensar, como parece intuirse en el escrito de alegaciones, que dicho párrafo sólo sea de aplicación a la persona empresaria, pues como ya se ha mencionado anteriormente, el beneficio debe aplicarse de forma igual, ya se realice la actividad por la persona física o a través de una sociedad.

Por todo lo anterior, se desestima la cuestión alegada, y se concluye con la procedencia de aplicar la regla proporcionalidad de bienes afectos para el cálculo de la ganancia patrimonial diferida del artículo 33.3 c) de la LIRPF.

SÉPTIMO.- Como siguiente cuestión, se alega que, habiéndose producido la donación, y por tanto el devengo, el 30-12-2014, la Inspección para la realización de los cálculos correspondientes ha utilizado los balances a 31-12-2014.

En este sentido señala que la valoración realizado por la Inspección era imposible de ser aplicada por el obligado tributario en el momento del devengo del Impuesto. Y añade que, pese a que a priori dicha diferencia de un día parece una cuestión normal, existen notables diferencias en los balances.

Es decir, la Inspección ha realizado un análisis de la partidas del balance de la compañía donada, y de sus participadas, en fecha distinta a la del devengo del impuesto. La Administración debe necesaria y obligatoriamente analizar los datos (en este caso la estructura del balance) a la fecha de donación, que sería la fecha del devengo del impuesto.

Añade en su argumentación que la Administración era plenamente conocedora y consciente de la obligación de realizar la valoración en la fecha del devengo (30-12-2014), pero no realizó ninguna actuación de adecuación o adaptación de los datos existentes a 30-12-2014. Únicamente, invirtiendo además la carga de la prueba, solicitó al obligado tributario información sobre hechos acaecidos con posterioridad a la fecha del devengo y su posible incidencia en la alteración patrimonial.

A estos efectos, como prueba de los balances utilizados por la Inspección, en los informes de valoración de las sociedad participadas, se recalca que el importe de todas las partidas consideradas coinciden al céntimo en cada una de las sociedades valoradas con las que figuran en los balances de situación de las cuentas anuales a 31-12-2014.

Asimismo, respecto a la distorsión que genera utilizar un balance de una fecha u otra, se refiere, a título de ejemplo que en la entidad LM SL el día 31-12-2014 se han contabilizado más de 200 asientos contables, con lo que ello conlleva en la composición del balance, y en concreto destaca una variación de la tesorería (de 750.000 euros a 30-12-2014 a unos 15.000.000 euros el 31-12-2014) y una variación de inversiones en empresas del grupo (un incremento de unos 500.000 euros).

Es un criterio pacífico y no discutido que la valoración de las participaciones a los efectos del cálculo de la ganancia patrimonial debe realizarse en la fecha de devengo, esto es, en nuestro caso, el 30-12-2014.

En el supuesto concreto, analizado los cálculos contenidos en el acuerdo de liquidación, se aprecia, como alega el interesado, que la Inspección utilizó los valores que figuraban en los balances de situación a fecha de 31-10-2014 (y no de 30-12-2014) sin realizar ni mencionar la no procedencia de ajuste alguna por la diferencia de ese día.

Este TEAC entiende que para la realización de dicha valoración se podía partir de los datos del balance del ejercicio 2014,

por ser de fácil acceso, pero los mismos debían de haberse adaptado o ajustado a la fecha de la donación, circunstancia que no concurre en el presente caso.

La falta de dicha adaptación o justificación de las razones que llevan a que no proceda, nos conduce a entender que la valoración no es ajustada a Derecho por haberse realizado en una fecha distinta al devengo.

En este sentido, no puede considerarse suficiente la cuestión realizada a la Inspección al obligado tributario sobre la existencia de operaciones posteriores a la donación y su incidencia en el patrimonio, en especial cuando la Inspección pudo pedir, si no la tenía, la información contable oportuna para la citada valoración.

Además, a mayor abundamiento, el obligado tributario hace mención a una serie de movimientos contables, que de ser ciertos, pues este TEAC no los puede comprobar, conllevaría unas distorsiones de una magnitud importante.

En consecuencia de lo anterior, procede estimar en parte la cuestión alegada, anulando la liquidación, para que la Inspección dicte una nueva en la que la ganancia patrimonial se calcule con la valoración de las participaciones a 30-12-2014. Es decir, que en la valoración considerada por la Inspección, con origen en los datos existentes a 31-12-2014, se realicen los ajustes necesarios para adaptar la misma a la fecha de la alteración patrimonial (30-12-2014), ya sean los señalados por el interesado u otros que se aprecien al respecto.

OCTAVO.- Como siguiente cuestión, se alega que el método de valoración utilizado para la identificación de los elementos afectos no se ajusta a la realidad y no se ha motivado la conveniencia de acudir al criterio utilizado. Añade que, incluso entre las distintas sociedades cuyas participaciones forman parte del activo, se han utilizado métodos de valoración distintos, sin justificación alguna.

Asimismo destaca la incorrección de acudir a la estadística del registro mercantil de PYMES, por no ser datos comparables al no ser identidad entre las entidades recogidas en dicho estudio y las que pretende valorar. En concreto, destaca que el citado informe se refiere a PYMES, quedando excluidas del mismo las grandes empresas, mientras que la Inspección aplicó de forma incorrecta el mismo a las grandes empresas como NP, LM, JK y la propia GRUPO XZ SL.

Y en apoyo a sus alegaciones, se aporta informe pericial en relación con la determinación de los activos y pasivos afectos a la actividad de Grupo XZ, de fecha ...-2021, elaborado por D. Bts (como socio de la firma QR SL), a petición del Grupo XZ SL.

En el citado informe, además de criticar la valoración de afectación realizada por la Inspección por las razones alegadas por el interesado, realiza un análisis de los activos afectos y concluye que no existen bienes y derechos no afectos. Para realizar la citada valoración, se toman como comparables, 4 sociedades, que a juicio de quien lo suscribe, son de características similares a GRUPO XZ SL.

La Inspección para determinar que porcentaje de los activos que integran el patrimonio de la sociedad cuyas acciones se donan se encuentran afectos, realiza un estudio de los activos afectos y no afectos a la actividad en cada una de las sociedades en las que participa GRUPO XZ SL.

En concreto, en la mayoría de las sociedades participadas analiza la afectación de las partidas "efectivo y otros activos líquidos equivalentes", "inversiones financieras a corto plazo" y similares. Para ello, acude a la estadística del Registro Mercantil de PYMES que determina para cada año el porcentaje que representan los activos financieros a corto plazo y el disponible sobre el total para cada uno de los tipos de empresa (microempresa, empresa pequeña y empresa mediana) según la actividad de cada empresa reflejada en el CNAE. De los porcentajes que figuran en la citada estadística, con carácter general, se toma la media de los valores de los años 2008 a 2014.

El porcentaje medio obtenido (o el porcentaje del último año de ser mayor) se aplica sobre el valor contable de la partida cuya afectación se está analizando y se obtiene el importe de la misma que se considera afecto y, por ende, también el que se considera no afecto.

Además de la aplicación del citado porcentaje, para algunas partidas concretas de algunas entidades se señala su no afectación a razón de la propia naturaleza de la cuenta o de las operaciones societarias acontecidas con dichas partidas.

Como resultado de los citados cálculos, la Inspección considera que del valor de las acciones del Grupo XZ SL, el porcentaje que corresponde al patrimonio no afecto asciende a 43,03 %. Y, en consecuencia, aplicando la regla de proporcionalidad ya analizada, en la base imponible se integra el 43,03% de la ganancia patrimonial obtenida con la donación de las participaciones (\*\*.\*\*\*.\*\*\*,\*\* euros).

A la vista de los cálculos realizados por la Inspección así como de los argumentos planteados por el interesado, procede en primer lugar rechazar el argumento sobre la no justificación por parte de la Inspección del método elegido para la valoración.

La Inspección, a diferencia de lo que ocurre con las operaciones vinculadas no ha aplicado un método de valoración, sino que ha determinado la afectación de los activos que integran el patrimonio de la sociedad, en base a un criterio, que a su juicio, era razonable.

Este TEAC, en contra de lo alegado por el interesado, teniendo en cuenta la dificultad de la valoración que se está llevando

a cabo, considera que el criterio utilizado es razonable, pues se utiliza un porcentaje obtenido de una estadística del Registro Mercantil cuya muestra lo componen un número considerable de empresas y, además, se distinguen entre las diferentes actividades económicas. Es decir, a la hora de determinar la afectación se están teniendo dos aspectos fundamentales, que son los más básicos, el tamaño de la empresa (salvo para las grandes como se detallará a continuación) y la actividad de las mismas.

Sin embargo, respecto a la valoración de las grandes empresas, dado que dicha estadística se refiere a PYMES, no puede predicarse la razonabilidad antes reconocida. El hecho de que el citado informe se refiera sólo a PYMES, conlleva que los datos contenidos en el mismo sólo puedan utilizarse para las empresas de dicho tamaño, pero no para las grandes empresas.

Así, entiende este TEAC, no siendo aplicable dicho informe, la Inspección debe acudir a un nuevo criterio que de forma razonable determine los activos afectos.

Por otro lado, se rechaza el informe aportado por el interesado como prueba de la afectación total de los activos. En este sentido, además de haber sido realizado a razón de las actuaciones inspectoras y a solicitud del interesado, lo que debe valorarse a efectos probatorios, resulta difícil encontrar empresas en las que la totalidad de los activos estén afectos.

El citado informe, para determinar la afectación, utiliza como referencia 4 entidades, que a su juicio, son similares al Grupo XZ SL. Muestra que este TEAC, considera poco significativa, más cuando dichas empresas han sido seleccionadas por la misma persona que hace la valoración.

Además, como se viene señalando a lo largo de la presente resolución, la entidad XZ SL participa en una pluralidad de empresas, las cuales deben valorarse de forma individualizada, lo que no se lleva a cabo en el informe, ni respecto a las cuales se puede aplicar los criterios recogidos en el mismo.

Por todo lo anterior, este TEAC considera que la valoración de la afectación realizada por la Inspección es correcta, salvo respecto a las entidades que son grandes empresas, para las cuales se anula la liquidación para que se determine la afectación de conformidad con un criterio que la Inspección entienda razonable.

NOVENO.- Como última cuestión se alega vulneración de doctrina de los actos propios, en tanto que la AEAT en el marco de unas actuaciones de inspección desarrolladas en su momento con el obligado tributario en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 2007 y 2008, concluyó que Grupo XZ desarrollada dos actividades, la propia de gestión y dirección de sus participadas y una actividad financiera independiente, obligando a la entidad a tributar por sectores diferenciados. Criterio que fue confirmado por el TEAC en resolución de 20-11-2018 (00-00564-2015).

Dicho criterio, a juicio del reclamante, conlleva a una conclusión razonable que si no todos, una parte relevante de los activos se encuentran afectos a una de las dos actividades señaladas.

Sin embargo este TEAC considera que no cabe apreciar una vulneración de los actos propios. El acuerdo y las actuaciones citadas por el interesado, se refieren a un concepto tributario distinto del IRPF, el IVA, en el cual los elementos o factores determinante para la apreciación de una actividad económica pueden ser distintos respecto al IRPF, que es lo que ahora nos ocupa.

Además, cabe añadir que las actuaciones de IVA se referían a periodos anteriores (2007 y 2008) al momento de realizarse la donación (2014), y que la apreciación de la citada actividad en IVA se fundamentó en las circunstancias acreditadas en aquellos ejercicios, que no tienen que ser iguales.

Asimismo, cabe destacar que el acuerdo de liquidación de IVA 2007 y 2008 no era definitivo, pues el mismo fue recurrido ante este TEAC y, tras ser desestimado, se recurrió ante la Audiencia Nacional, estando pendiente de resolver. Es decir, difícilmente un acto que está siendo objeto de impugnación de forma sucesiva puede generar en el obligado tributario confianza alguna sobre su forma de actuar.

Por tanto, a juicio de este TEAC, en el momento de realizarse la donación no existía un acto de la administración inequívoco y definitivo que creara en el obligado tributario una confianza legítima sobre el proceder de su comportamiento.

En consecuencia, se desestima la cuestión alegada sobre la vulneración de los principios constitucionales.

10. Como recapitulación se estima en parte la reclamación, acordando anular la liquidación impugnada para que se dicte una nueva ajustándose a lo dispuesto en la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

## Inicio del procedimiento de comprobación de valores.

### Resolución de 29 de abril de 2024

En aplicación de la doctrina jurisprudencial (STS de 8-03-2023, rec. 5810/2021, y de 1 de marzo de 2024, rec. 7146/2022), las actuaciones previas al inicio formal del procedimiento han de considerarse parte del mismo, por lo que tienen el carácter de acto iniciador del procedimiento.

En tal sentido, en palabras del Alto Tribunal, desde que la Administración Tributaria solicita el dictamen a través de una de sus unidades a aquella donde se encuadra el perito que emite el dictamen, se están realizando actuaciones para comprobar el valor de los bienes inmuebles y, en consecuencia, se ha iniciado el procedimiento sin que pueda producirse un diferimiento del efecto iniciador, a efectos del cómputo del plazo de caducidad del procedimiento, a la fecha de otro acuerdo, este formal, de incoación y propuesta de liquidación

Criterio reiterado

#### 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:

La conformidad a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.- En primer lugar, en lo que respecta a la caducidad del procedimiento de comprobación limitada relativo al incremento de valor que se produce en el patrimonio de Dña. Bxs como consecuencia de la herencia recibida por el fallecimiento de su padre D. Axy, en cuyo seno se sustancia como actuación concreta comprobación de valores, ha de destacarse:

Que en virtud del artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), relativo a la práctica de comprobación de valores:

*"1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios. El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo. El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley. [...]"*

*3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados. Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán 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."*

Por otro lado, el artículo 104.1 de la LGT en lo que respecta a los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa, precisa:

*"1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.*

*El plazo se contará:*

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.*
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación. Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro."*

Finalmente, el art. 159.b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT) dispone:

*"1. La comprobación de valores también podrá realizarse como una actuación concreta en alguno de los siguientes procedimientos:*

- a) Procedimiento iniciado mediante declaración.*
- b) Procedimiento de comprobación limitada.*
- c) Procedimiento de inspección.[...]*

*3. Cuando la comprobación de valores se realice conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la subsección siguiente de este reglamento, salvo lo relativo al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando."*

Pues bien, en este caso la comprobación de valores se está tramitando como actuación concreta dentro del procedimiento de comprobación limitada, luego habrá de respetarse lo dispuesto para procedimiento de comprobación limitada en lo que respecta al plazo máximo de resolución.

En relación a los procedimientos de comprobación limitada, el artículo 137 de la LGT, relativo a su iniciación, establece:

*"1. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente.*

*2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.*

*Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta."*

Asimismo, el artículo 139.1 de la LGT en lo que respecta a la terminación del procedimiento de comprobación limitada:

*"1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:*

- a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.*
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el art. 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.*
- c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada."*

En el caso que nos ocupa, la primera actuación que se notifica a la ahora reclamante, el 5 de febrero de 2020, es la relativa al inicio del procedimiento de comprobación limitada mediante propuesta de liquidación y valoración notificada conjuntamente, en la que se hace constar que la Administración Tributaria inicia procedimiento de comprobación limitada, en cuyo seno, y en virtud del art. 159.b) del RGAT, se realiza actuación de comprobación de valores.

Sin embargo, la interesada alega que el procedimiento de comprobación de valores ha de entenderse iniciado en la fecha en la que se emiten los informes de valoración por el perito de la Administración, existiendo un desfase temporal muy amplio entre la emisión de los mismos y la notificación formal del inicio del procedimiento gestor.

CUARTO.- Sentado lo precedente, ha de destacarse en este punto la reciente doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 1 de marzo de 2024 (Recurso de casación núm. 7146/2022) por la cual se aclara el carácter iniciador del procedimiento de comprobación de valores de la solicitud de un dictamen pericial por la Administración Tributaria a través de una de las unidades de la misma Administración y de forma previa al inicio formal del procedimiento de comprobación. Se determina lo siguiente en su Fundamento de Derecho Séptimo:

*"La cuestión de interés casacional suscitada es semejante a la planteada en el auto de 30 de marzo de 2022 (rec. cas. 5968/2021), a que hace referencia la sentencia objeto del presente recurso. Esta cuestión fue resuelta en las sentencias de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo 295/2023, 296/2023, 297/2023 y 298/2023, de 8 de marzo (rec. 5810/2021; rec. 5955/2021; rec. 5968/2021- y rec. 5970/2021, respectivamente), así como en la STS 721/2023, de 29 de mayo de 2023*

(rec. 6746/2021) en las que se desestiman pretensiones idénticas del Principado de Asturias, contra las sentencias del TSJ de Asturias que, en aquellos litigios, declararon la caducidad de los procedimientos de comprobación limitada en las que también se planteó si actuaciones de comprobación de valores sobre bienes que radiquen fuera de su territorio de la Administración tributaria competente, realizadas mediante colaboración solicitada a los servicios de gestión tributaria de otras Comunidades Autónomas, comportan la iniciación del procedimiento.

En dichas sentencias, se fijó como doctrina jurisprudencial que la actuación administrativa con trascendencia "ad extra" como es la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración, excede del propio ámbito interno de la Administración actuante, y tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento, en este caso de comprobación limitada.

Y se precisó que estas conclusiones se limitaban a los casos examinados donde la solicitud de informe se había cursado a otra Administración diferente, y no deberían ser trasladadas miméticamente a otros casos, los más frecuentes por otra parte, en los que la actuación de la Administración se produce en su propio ámbito interno, por el procedimiento de comprobación de valores, lo que requería, dijimos entonces, de un examen específico de lo dispuesto en el art. 134.1º, segundo párrafo LGT, que establece que el procedimiento de comprobación de valores se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando cuente con datos suficientes, mediante la notificación de la propuesta de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

En este litigio se nos plantea una situación análoga a la entonces examinada, si bien la actuación de la Administración se produce en su ámbito interno, mediante la solicitud de un dictamen de perito de la Administración, en fecha que no consta, pero muy anterior en el tiempo al de la notificación de la iniciación del procedimiento con la propuesta de liquidación, realizada el 26 de marzo de 2012, sobre la base del dictamen emitido por el perito de la Administración el 22 de julio de 2011.

(...)

Por tanto, desde que la Administración tributaria solicita un informe de valoración a través de una de sus unidades, donde se encuadra el perito que emite el dictamen, se realizan actuaciones para comprobar el valor de los bienes inmuebles y, en consecuencia, se ha iniciado el procedimiento de comprobación de valores, sin que pueda producirse un diferimiento del efecto iniciador, a efectos del cómputo del plazo de caducidad del procedimiento, a la fecha de otro acuerdo, este formal, de incoación y propuesta de liquidación.

Ciertamente la Administración podrá notificar conjuntamente la propuesta de liquidación y la valoración, posibilidad contemplada en el art. 134.1 LGT, si dispone de los datos necesarios para ello, pero no podrá practicar primero la comprobación que se deja pendiente de poner en conocimiento del interesado hasta que la Administración estime oportuno incoar el procedimiento, eludiendo así el cumplimiento del plazo para resolver. No tendría sentido, ya se ha dicho, que si la solicitud de informe no se produjera dentro del procedimiento, que el art. 103 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, de actuaciones tributarias, se atribuya a tal actuación el efecto de interrupción justificada del procedimiento, por todo el periodo transcurrido desde la remisión de la petición hasta que el órgano competente reciba los dictámenes. Si hay interrupción justificada es, simplemente, porque está dentro de procedimiento, pues en otro caso, resultaría indiferente a efectos del plazo máximo de duración de los procedimientos.

Por consiguiente, establecemos como doctrina jurisprudencial que desde que solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores, y en ese momento se deberá notificar la incoación al interesado.

Ello no impide que la Administración deba motivar ese acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación para el cual se solicita el dictamen de peritos, pues las propias razones que hayan llevado a la Administración a considerar necesario ese dictamen deben de ser expuestas en el acuerdo de iniciación como motivación, que deberá ser la adecuada a esos efectos, en los términos requeridos en la jurisprudencia de esta Sala (STS de 23 de enero de 2023, rec. cas. 1381/2021, entre otras)." El énfasis es de este Tribunal.

Así las cosas, el Tribunal Supremo ha fijado como doctrina jurisprudencial que desde que solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores, pues tales actuaciones han de tener un cauce procedimental y en ese momento se deberá notificar la incoación del procedimiento al interesado. En tal sentido, en palabras del Alto Tribunal, desde que la Administración Tributaria solicita el dictamen a través de una de sus unidades, donde se encuadra el perito que emite el dictamen, se están realizando actuaciones para comprobar el valor de los bienes inmuebles y, en consecuencia, se ha iniciado el procedimiento sin que pueda producirse un diferimiento del efecto iniciador, a efectos del cómputo del plazo de caducidad del procedimiento, a la fecha de otro acuerdo, este formal, de incoación y propuesta de liquidación.

A la vista de la precitada doctrina jurisprudencial fijada por el Alto Tribunal, centrándonos en el caso que nos ocupa, ha de darse a la solicitud de los informes de valoración de las fincas efectuada por la Administración Tributaria el carácter iniciador del procedimiento de comprobación limitada en cuyo seno se efectúa la actuación de comprobación de valores.



Dichos informes están fechados en los días 29 de septiembre de 2016 y 9 de abril de 2018 y fundamentan la propuesta de liquidación y valoración con la que se notifica el inicio formal del procedimiento de comprobación limitada en fecha 5 de febrero de 2020.

Habiéndose dictado la liquidación provisional en fecha 9 de marzo de 2020, cuya notificación a la obligada tributaria se produjo en fecha 3 de junio de 2020, es claro que a esta fecha se ha superado el plazo máximo de seis meses del que estaba dotada la Administración para concluir el procedimiento gestor, habiéndose producido la caducidad del mismo.

QUINTO.- Una vez concluida la existencia de caducidad en el procedimiento tributario del que resulta la liquidación aquí impugnada, procede analizar las consecuencias jurídicas que de ello se derivan. Ha de acudirse para ello, al artículo 104.5 de LGT que señala lo siguiente:

*"Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.*

*Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.*

*Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario."*

Lo más trascendente, por ello, es la cuestión referida a la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el impuesto. Habiéndose declarado la caducidad del procedimiento de gestión tributaria desarrollado para la regularización, todas las actuaciones producidas en el curso del mismo pierden su virtualidad interruptiva del plazo prescrito.

Teniendo en cuenta que se trata de un tributo que se devengó el 3 de enero de 2016 con el fallecimiento del causante D. Axy y que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidarlo (artículos 66 y 67.1 de la LGT) era de cuatro años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, siendo tal plazo, en el ámbito del gravamen sucesorio, de seis meses a contar desde el día fallecimiento de acuerdo con el artículo 67. a) del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, resulta que habiendo perdido su virtualidad interruptiva las actuaciones realizadas en el marco del procedimiento gestor efectuado, ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso

## Interrupción de plazos justificada a efectos de la caducidad.

Resolución de 17 de junio de 2024

La controversia suscitada en el presente recurso tiene que ver con la obligación de la Administración tributaria de informar a los interesados de las interrupciones del procedimiento de declaración de responsabilidad que afecten al cómputo de su duración a efectos de caducidad, en concreto en relación con una interrupción por la petición de un informe de valoración. La interrupción justificada comienza desde el momento en que la remisión de la petición de informe se haya notificado al obligado tributario, por lo que sólo podrá interrumpir el procedimiento desde dicha notificación. Ello supone que no tendrá ningún efecto interruptivo del procedimiento cuando la notificación de la remisión tenga lugar una vez recibido el informe por el órgano competente.

Doctrina TEAC de 14.06.2018 (RG 6735-2015), de 13.12.2016 (RG 1028-2014) y 28.03.2023 (RG 5517-2020)

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO:** La obligada tributaria que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesada alega la extemporaneidad del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El artículo 242.2 de la LGT dispone:

"2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de **tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.**

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso".

La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), establece en su artículo 30:

#### "Artículo 30. Cómputo de plazos

1. Salvo que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea se disponga otro cómputo, cuando los plazos se señalen por horas, se entiende que éstas son hábiles. Son hábiles todas las horas del día que formen parte de un día hábil.

Los plazos expresados por horas se contarán de hora en hora y de minuto en minuto desde la hora y minuto en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate y no podrán tener una duración superior a veinticuatro horas, en cuyo caso se expresarán en días.

2. Siempre que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, **excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos.**

Cuando los plazos se hayan señalado por días naturales por declararlo así una ley o por el Derecho de la Unión Europea, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones.

3. Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo.

4. **Si el plazo se fija en meses** o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

**El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación**, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

5. **Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.**

6. Cuando un día fuese hábil en el municipio o Comunidad Autónoma en que residiese el interesado, e inhábil en la sede del órgano administrativo, o a la inversa, se considerará inhábil en todo caso.

7. La Administración General del Estado y las Administraciones de las Comunidades Autónomas, con sujeción al calendario laboral oficial, fijarán, en su respectivo ámbito, el calendario de días inhábiles a efectos de cómputos de plazos. El calendario aprobado por las Comunidades Autónomas comprenderá los días inhábiles de las Entidades Locales correspondientes a su ámbito territorial, a las que será de aplicación.

Dicho calendario deberá publicarse antes del comienzo de cada año en el diario oficial que corresponda, así como en otros medios de difusión que garanticen su conocimiento generalizado.

8. La declaración de un día como hábil o inhábil a efectos de cómputo de plazos no determina por sí sola el funcionamiento de los centros de trabajo de las Administraciones Públicas, la organización del tiempo de trabajo o el régimen de jornada y horarios de las mismas".

La resolución del TEAR aquí impugnada se dictó el 25 de marzo de 2021.

Obra al expediente "Acuse de recibo de documentos recibidos de los Tribunales" en el que consta que *"En fecha 26/03/2021 la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha recibido por vía telemática documento Resolución de reclamación para Recurso de DG aportado por el TRIBUNAL ECO-ADM REGIONAL CATALUÑA-BARCELONA, con nº de reclamación 08/08211/2017 del obligado tributario ....."*

El plazo para interponer el presente recurso extraordinario era de tres meses contados desde el día siguiente al 26/03/2021, fecha de notificación al Director General del Departamento de Recaudación de la AEAT de la resolución del TEAR. Dicho plazo finalizaba, en principio, el 26 de junio de 2021, pero al caer esta fecha en sábado, día inhábil, y ser también inhábil el día siguiente, 27 de junio, por ser domingo, no cabe sino concluir que el plazo finalizó el 28 de junio de 2021, fecha en la que el recurso fue efectivamente presentado.

Debe concluirse, pues, que el recurso extraordinario de alzada fue presentado en plazo.

**TERCERO:** La controversia suscitada en el presente recurso tiene que ver con la obligación de la Administración tributaria de informar a los interesados de las interrupciones del procedimiento de declaración de responsabilidad que afecten al cómputo de su duración a efectos de caducidad, en concreto en relación con una interrupción por la petición de un informe de valoración al Gabinete Técnico de la AEAT de las fincas consideradas en el procedimiento de derivación.

El procedimiento frente a responsables y sucesores se regula en la sección Tercera del Capítulo V de la LGT dedicado a las "Actuaciones y procedimiento de recaudación", en sus artículos 174 y siguientes, con desarrollo reglamentario en el Título IV del RGR, cuyo artículo 124 dispone:

*"Artículo 124. Declaración de responsabilidad.*

*1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.*

*(...)*

***El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses."***

A falta de normativa específica sobre el cómputo y efectos del incumplimiento de dicho plazo máximo de 6 meses, debe acudir a las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios" recogidas en la Ley General Tributaria (LGT).

Artículo 104 de la LGT :

**"Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.**

**1.** El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.
- b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación. Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

(...)

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario."

En desarrollo de la Ley, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI) dedica el Capítulo III del Título III a las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios".

Dentro de estas normas comunes, el artículo 102 del RGGI regula el cómputo de los plazos máximos de resolución :

**"Artículo 102.** Cómputo de los plazos máximos de resolución.

1. A efectos de lo dispuesto en artículo 104.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por registro del órgano competente para la tramitación del procedimiento, el registro del órgano que resulte competente para iniciar la tramitación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 de este reglamento o en la normativa específica del procedimiento.

2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

(...)

4. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este

reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.

7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse."

Y en relación con los períodos de interrupción justificada, el artículo 103 del RGGI dispone:

*"Artículo 103. Períodos de interrupción justificada.*

*A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses. "*

Sobre la necesidad de notificar esa remisión de la petición al interesado para que sea eficaz en orden a interrumpir el cómputo del plazo del procedimiento se ha pronunciado ya este Tribunal Central en resoluciones anteriores, existiendo doctrina reiterada al respecto.

Así, en Resolución de 14 de junio de 2018 (RG 00-6735-2015) este Tribunal mantuvo el criterio de que la interrupción justificada se computa desde la notificación al obligado tributario de la remisión de la petición, no siendo suficiente el conocimiento formal del obligado tributario por constar la solicitud en el expediente puesto de manifiesto. El supuesto contemplado era el de una interrupción por una solicitud de valoración de bienes a la unidad Subdirección General de Valoraciones. Se señalaba en esta resolución lo siguiente (el subrayado es nuestro):

**TERCERO.- El artículo 103 RD 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria** (en adelante, RGAIT) recoge que:

*"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquéllos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones (...) de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses."*

Aunque literalmente del precepto señalado no se deduce para considerar la interrupción justificada del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras haya que notificar al sujeto pasivo interesado el hecho que lo motiva, es mayoritaria la doctrina tendente a afirmar dicho requisito. Además, ha de tenerse en cuenta que el **artículo 68.1 LGT** dispone que *"Los plazos de prescripción (...) se interrumpen: a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible..."*, por lo que, si la norma legal exige que para la interrupción de la prescripción exista conocimiento formal del sujeto pasivo, es también razonable que ese mismo conocimiento lo tenga el sujeto pasivo respecto de las circunstancias que justifican la interrupción a su vez del acto interruptivo, puesto que se trata de un hecho relevante para el obligado que no puede permanecer en el ámbito interno de la Administración ante los radicales efectos que tiene en la esfera jurídica del sujeto pasivo. No existe constancia en el expediente de que se comunicara formalmente al sujeto pasivo la tramitación de la solicitud de valoración en el momento en que se produjo, por lo que debe entenderse que ésta no se produjo. El interesado sólo conoció la existencia de la comprobación administrativa y su resultado cuando recibió el preceptivo informe junto con el acuerdo liquidatorio. Sirva recordar que el **artículo 102.4 RGAIT** obliga, para considerarlos válidos, que tanto los períodos de interrupción justificada como las dilaciones por causas no imputables a la Administración se documenten *"adecuadamente para su constancia en el expediente"*.

Ha de incidirse en que este supuesto de interrupción justificada responde a la necesidad de aumentar el plazo de terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos en aquellos casos en que, durante su tramitación, sea necesaria la actuación de otros órganos administrativos, ya sean de la misma o de otra Administración, porque ello, indudablemente, implica una ralentización, cuando no paralización, de la actuación del órgano o unidad gestor del procedimiento en lo que se refiere a la decisión final sobre la regularización. Sin embargo, es también relevante la exigencia formal que se deriva de la normativa que recoge este supuesto de interrupción justificada de las actuaciones vinculada a la necesidad de que se notifique al interesado en el procedimiento la remisión de la petición de informe, más aun si se tiene

en cuenta el efecto de extender o alargar la duración legal máxima de las actuaciones tributarias, pues la Ley garantiza a los contribuyentes sometidos a un procedimiento de aplicación de los tributos, como es este caso, que el tiempo durante el cual ha de extenderse éste es limitado y sólo cabe su interrupción bajo motivos excepcionales debidamente especificados (al margen de constituir, también, un derecho básico de todo obligado tributario el conocer el estado de tramitación de los procedimientos que le afecten de acuerdo con el **artículo 34 LGT**). El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 31 de octubre de 2012 (Rec. Casación Nº 6591/2009) - se refiere al Reglamento de Inspección de los Tributos de 1986 y no al **RGAIT** pero entendemos que sus conclusiones son perfectamente trasladables a éste - señala que *"si la norma legal exige que para la interrupción de la prescripción exista conocimiento formal del sujeto pasivo, es también razonable que ese mismo conocimiento lo tenga el sujeto pasivo respecto de las circunstancias que justifican la interrupción a su vez del acto interruptivo, puesto que se trata de un hecho relevante para el sujeto pasivo que no puede permanecer en el ámbito interno de la Administración ante los radicales efectos que tiene en la esfera jurídica del sujeto pasivo"*.

Dado que, en este caso, no consta la comunicación o advertencia de la solicitud del informe de valoración a la entidad interesada, ha de concluirse que la interrupción de las actuaciones de gestión que se desarrollaban no puede perjudicarle y, por tanto, debe rechazarse la detención, por este motivo, del cómputo de su duración. La misma Sentencia del Alto Tribunal indicada recoge que *"La obligación de la Administración de comunicar al obligado tributario el trámite de solicitud de información tributaria a otra Administración, indicando los efectos o incidencias que dicha tramitación tiene en el procedimiento inspector, se conecta con el principio de seguridad jurídica que asiste al administrado, que impide que pueda la Administración unilateralmente interpretar la Ley y el Reglamento ensanchando los plazos máximos impuestos a su arbitrio sin ni siquiera comunicarlos a quien sufre sus consecuencias.*

*El principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración tributaria con los administrados hace imposible que puedan excluirse de los plazos máximos de resolución aquellos periodos respecto de los cuales decide por sí la Administración que se deben a dilaciones del sometido a comprobación sin que éste conociera siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias.*

*El obligado tributario tiene derecho, como así se recoge en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, a conocer en todo momento el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte y a ser informado de las actuaciones de la Administración que tengan una incidencia en su esfera jurídica, lo que, a la postre, supone incrementar su seguridad jurídica.*

*En las actuaciones inspectoras analizadas en el presente procedimiento, las peticiones de datos realizadas (...) no fueron comunicadas, como ha quedado acreditado en el expediente, al obligado tributario (...)*

*Por tanto, por aplicación de la seguridad jurídica mínimamente exigible, un acto administrativo no puede tener efectos sobre quien no lo conoce ni puede depender en su eficacia del arbitrio de quien lo dictó.*

*Las circunstancias interruptivas de la prescripción han de ser notificadas al sujeto pasivo para que tenga conocimiento formal de las mismas y, por tanto, tengan eficacia interruptiva del cómputo de la prescripción. Al no aparecer en el expediente la notificación citada, hay que concluir, en el caso tratado, en la no producción de ningún acto interruptivo realizado con conocimiento del sujeto pasivo.*

*Esta Sala, en su sentencia de 12 de julio de 2010 (rec. 741/2007), recuerda, examinando si se podía considerar justificada la interrupción de unas actuaciones inspectoras, "las características que debe reunir la actividad de la Administración tributaria para que, a juicio de esta Sala, pueda interrumpir la prescripción: 1ª) ha de tratarse de una actividad real dirigida a la finalidad de liquidar o recaudar la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; y 4ª) precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate [sentencias de 6 de abril (casación 5678/03, FJ 4º), 16 de julio (casación 1627/03, FJ 2º) y 30 de noviembre de 2009 (casación 8534/04, FJ 5º), entre otras]."*

En igual sentido se había pronunciado este Tribunal Central en la Resolución de 13 de diciembre de 2016 (RG 1028-2014) en un supuesto en que, si bien en el acta de disconformidad se recogieron por la inspección sendos periodos de interrupción justificada por solicitud de informes de valoración, en el expediente no constaba documentada la notificación al obligado tributario de dichas peticiones de informes. Se señalaba en el Fundamento de Derecho Sexto (el subrayado es nuestro):

SEXTO.-(...)

Ha de recordarse que este supuesto de interrupción justificada responde a la necesidad de aumentar el plazo de terminación de los procedimientos de aplicación de los tributos en aquellos casos en que durante su tramitación sea necesaria la actuación de otros órganos administrativos, ya sean de la misma o de otra Administración, porque ello, indudablemente, implica una ralentización, cuando no paralización, de la actuación del órgano o unidad gestor del procedimiento en lo que se refiere a la decisión final sobre la regularización. Sin embargo, es también relevante la exigencia formal que se deriva de la normativa que recoge este supuesto de interrupción justificada de las actuaciones vinculada a la

necesidad de que se notifique al interesado en el procedimiento la remisión de la petición de informe, más aun si se tiene en cuenta el efecto de extender o alargar la duración legal máxima de las actuaciones tributarias, pues la Ley garantiza a los contribuyentes sometidos a un procedimiento inspector, como es este caso, que el tiempo durante el cual ha de extenderse éste es limitado y sólo cabe su interrupción bajo motivos excepcionales debidamente especificados (al margen de constituir, también, un derecho básico de todo obligado tributario el conocer el estado de tramitación de los procedimientos que le afecten de acuerdo con el **artículo 34 LGT**). El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 31 de octubre de 2012 (Rec. Casación Nº 6591/2009) - se refiere al Reglamento de Inspección de los Tributos de 1986 y no al **RGAIT** pero entendemos que sus conclusiones son perfectamente trasladables a éste - señala que *"si la norma legal exige que para la interrupción de la prescripción exista conocimiento formal del sujeto pasivo, es también razonable que ese mismo conocimiento lo tenga el sujeto pasivo respecto de las circunstancias que justifican la interrupción a su vez del acto interruptivo, puesto que se trata de un hecho relevante para el sujeto pasivo que no puede permanecer en el ámbito interno de la Administración ante los radicales efectos que tiene en la esfera jurídica del sujeto pasivo"*.

Dado que, en este caso, no consta la comunicación o advertencia de la solicitud del informe de valoración a los interesados, ha de concluirse que la interrupción de las actuaciones inspectoras no puede perjudicarles y, por tanto, debe rechazarse la detención, por este motivo, de la duración de las actuaciones inspectoras. La misma Sentencia del Alto Tribunal indicada recoge que *"La obligación de la Administración de comunicar al obligado tributario el trámite de solicitud de información tributaria a otra Administración, indicando los efectos o incidencias que dicha tramitación tiene en el procedimiento inspector, se conecta con el principio de seguridad jurídica que asiste al administrado, que impide que pueda la Administración unilateralmente interpretar la Ley y el Reglamento ensanchando los plazos máximos impuestos a su arbitrio sin ni siquiera comunicarlos a quien sufre sus consecuencias"*.

*El principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración tributaria con los administrados hace imposible que puedan excluirse de los plazos máximos de resolución aquellos periodos respecto de los cuales decide por sí la Administración que se deben a dilaciones del sometido a comprobación sin que éste conociera siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias.*

*El obligado tributario tiene derecho, como así se recoge en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, a conocer en todo momento el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte y a ser informado de las actuaciones de la Administración que tengan una incidencia en su esfera jurídica, lo que, a la postre, supone incrementar su seguridad jurídica.*

*En las actuaciones inspectoras analizadas en el presente procedimiento, las peticiones de datos realizadas (...) no fueron comunicadas, como ha quedado acreditado en el expediente, al obligado tributario (...)*

*Por tanto, por aplicación de la seguridad jurídica mínimamente exigible, un acto administrativo no puede tener efectos sobre quien no lo conoce ni puede depender en su eficacia del arbitrio de quien lo dictó.*

*Las circunstancias interruptivas de la prescripción han de ser notificadas al sujeto pasivo para que tenga conocimiento formal de las mismas y, por tanto, tengan eficacia interruptiva del cómputo de la prescripción. Al no aparecer en el expediente la notificación citada, hay que concluir, en el caso tratado, en la no producción de ningún acto interruptivo realizado con conocimiento del sujeto pasivo.*

*Esta Sala, en su sentencia de 12 de julio de 2010 (rec. 741/2007), recuerda, examinando si se podía considerar justificada la interrupción de unas actuaciones inspectoras, "las características que debe reunir la actividad de la Administración tributaria para que, a juicio de esta Sala, pueda interrumpir la prescripción: 1ª) ha de tratarse de una actividad real dirigida a la finalidad de liquidar o recaudar la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; y 4ª) precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate [sentencias de 6 de abril (casación 5678/03, FJ 4º), 16 de julio (casación 1627/03, FJ 2º) y 30 de noviembre de 2009 (casación 8534/04, FJ 5º), entre otras]"*

Teniendo en cuenta la anterior, dado que en este caso las solicitudes de informes de valoración -ni la realizada en 2010 ni la realizada en 2011 - no fueron actuaciones que se pusieran en conocimiento formal de los obligados tributarios, a través de sus representantes en el procedimiento (al menos, no existe constancia documental de ello) no se pueden considerar interrupciones justificadas a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, por lo que ya resulta innecesario llevar a cabo más consideraciones, debiendo concluir que, efectivamente, el procedimiento inspector se excedió de su plazo máximo de duración, con las consecuencias que de ello se deriven.>>

Y asimismo cabe citar la Resolución de 28 de marzo de 2023 (RG 5517-2020) en la que se alegaba la improcedencia del cómputo de una interrupción justificada por solicitud del informe de valoración al no habersele comunicado formalmente al contribuyente la solicitud, habiendo tenido conocimiento de la misma con la puesta de manifiesto del expediente. El Tribunal Central estima la alegación del reclamante, señalando al efecto en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto:

<<(...)La solicitud del informe de valoración se produjo en fecha 20-02-2015 y el día final computado como interrupción

es el 19-08-2015. En el plazo que media entre las dos fechas se realizaron diversas comparecencias y se extendieron cuatro diligencias en las que se recogen numerosas actuaciones realizadas y en las que, en ningún momento, se menciona la petición de los informes de valoración, ni las consecuencias de tal petición que sería la interrupción de las actuaciones inspectoras susceptible de ampliar el plazo máximo de aquellas. Así, ni en la Diligencia n.º 4 de fecha 26 de febrero de 2015 de seis días posterior a la petición del informe, ni en las siguientes n.º 5, 6 y 7, se advirtió a la entidad tal petición de informes de valoración.

QUINTO.- Por lo que respecta a la necesidad de notificar la solicitud de valoración al obligado tributario para que la misma puede computarse como interrupción justificada, se ha pronunciado este TEAC en la resolución de 14-06-2018 00-6735-2015 DYCTEA, según la cual la interrupción justificada se computa desde la notificación al obligado tributario de la remisión de la petición, no siendo suficiente, como se venía considerando antes de la citada resolución, el conocimiento formal del contribuyente al constar la solicitud en el expediente puesto de manifiesto.>>

Finalmente debe señalarse que este Tribunal Central mantuvo en resolución de fecha anterior a las anteriormente citadas criterio distinto. Así, en resolución de 5 de marzo de 2015 (RG 6471-2011) se confirmó el cómputo de una interrupción justificada por petición de informe al constar la documentación relativa a dicho trámite debidamente incorporada al expediente y haber sido trasladada al obligado tributario en el trámite de audiencia, aun cuando dicha petición no se había notificado en su momento al obligado tributario. Se dijo en esa resolución en su Fundamento de Derecho Segundo:

SEGUNDO: (...)

El obligado tributario cuestiona en primer lugar la interrupción justificada de 52 días, entre el 30 de marzo y el 21 de mayo de 2009, que fue motivada por la remisión del expediente administrativo a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública dependiente del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, a fin de que se emitiese informe por dicha unidad sobre la posible apreciación de indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública por el I.Sociedades 2004. Alega en este punto la reclamante que dicha remisión no le fue notificada, circunstancia que a su juicio impide que el plazo transcurrido entre la solicitud y la recepción del informe no se descuente del cómputo del plazo máximo de duración. Invoca a este respecto la Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2011 y 27 de enero de 2011.

La calificación como interrupción justificada en el procedimiento del período transcurrido entre la petición del referido informe y su recepción se deriva de lo dispuesto en el art. 104.2 de la Ley 58/2004 General Tributaria (en adelante LGT) en relación con el art. 103.a) del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), que dispone:

*"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:*

a) (...)"

Este supuesto de interrupción justificada responde a la necesidad de aumentar el plazo de terminación de los procedimientos de gestión tributaria en aquellos casos en que durante su tramitación sea necesaria la actuación de otros órganos administrativos, ya sean de la misma o de otra Administración, porque ello, indudablemente, implica una ralentización, cuando no paralización, de la actuación del órgano o unidad gestor del procedimiento en lo que se refiere a la decisión final sobre la regularización, máxime cuando en el presente supuesto se está dilucidando la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública que hubiese determinado la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Por otra parte, se ha dado debido cumplimiento a la exigencia del art. 102.4 RGAT puesto que la documentación relativa al trámite de informe se halla debidamente incorporada al expediente y fue trasladada al obligado tributario en el trámite de audiencia.

No concurren en el presente expediente las circunstancias apreciadas por el Tribunal Supremo en Sentencia de 31 de octubre de 2012, Rec. de Casación 6591/2009, que considera que la falta de notificación de un requerimiento de información cursado por la Comunidad de Madrid a la AEAT afectó a las posibilidades de actuación en el marco del procedimiento administrativo, en la medida en que si se le hubiese ofrecido la posibilidad de justificar directamente las discrepancias observadas, éste pudiera haberlo hecho sin esperar a un posterior escrito de alegaciones, lo que hubiera evitado la prolongación en el tiempo de la duración del procedimiento de comprobación. En el supuesto que aquí nos ocupa - la remisión del expediente administrativo a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública dependiente del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, a fin de que se emitiese informe por dicha unidad sobre la posible apreciación de indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública por el I.Sociedades 2004 - la Inspección, una vez recabada la información necesaria, debe realizar los trámites oportunos a fin de determinar si procede la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, en una labor de valoración y calificación de los hechos instruidos y documentación ya obrante en el expediente que requiere la intervención de otros órganos administrativos. Durante la



sustanciación de este trámite ni las posibilidades de actuación ante la Inspección del obligado tributario en general, ni las de defensa de sus derechos y pretensiones en particular, se ven afectadas por esa falta de comunicación. En este sentido debe señalarse que la recepción del informe solicitado por la Inspección se produce el día 21 de mayo de 2009, y la puesta de manifiesto del expediente, al que se incorpora la información necesaria para determinar el período de interrupción justificada así como la causa de la misma, tiene lugar el día 4 de junio de 2009, lo que a juicio de este Tribunal Central pone de manifiesto la especial diligencia por parte de los órganos inspectores en la instrucción del procedimiento.

En cuanto a las sentencias invocadas por el obligado tributario en defensa de sus pretensiones (STS de 20 de marzo de 2011 y 27 de enero de 2011) ambas determinan que un acto administrativo no notificado al obligado tributario no tiene efectos interruptivos de la prescripción, pero no se refieren a la cuestión que aquí nos ocupa, que es la efectiva consideración del período transcurrido entre la petición y emisión del informe como interrupción justificada del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento. Recordemos que la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el I.Sociedades 2004 se hallaba debidamente interrumpida con la notificación del inicio del procedimiento, que se produjo en fecha 23 de junio de 2008, y con las sucesivas actuaciones inspectoras debidamente documentadas en diligencia, sin que pueda apreciarse en la instrucción ninguna interrupción superior a seis meses. >>

La Resolución de 5 de marzo de 2015 (RG 6471-2011) fue anulada por la Audiencia Nacional en sentencia de 8 de octubre de 2018 (rec. contencioso-administrativo nº 373/2015), sentencia que es firme al no haber sido recurrida en casación. Señalaba la Audiencia Nacional en su Fundamento de Derecho Segundo:

**<<SEGUNDO.-Sobre la duración excesiva del procedimiento inspector y el juego de la prescripción.**

(...)

Como hemos anticipado, en el caso de autos, se remitieron las actuaciones a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos de la Hacienda Pública. Esta decisión, no se notificó a la sociedad recurrente, entendiéndose la Administración y el TEAC que, pese a dicha omisión, la petición de un *"informe...;a otros órganos o unidades administrativas de la misma...; [supone la interrupción justificada a los efectos del art 140.2 LGT] por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquéllos por el órgano competente para continuar el procedimiento"*. El voto particular, por el contrario, entiende que, al no haberse notificado la causa de interrupción a la sociedad recurrente, no puede operar la interrupción de la prescripción.

Repárese, además, que, en el caso de autos, a la falta de notificación debe añadirse que pese a realizarse las diligencias 8, 9 y 10 dentro del plazo imputado como de interrupción justificada, nada se dijo a la sociedad recurrente sobre el informe solicitado.

La Sala entiende que asiste la razón a la demandante, siendo correctos los razonamientos contenidos en el voto particular por las siguientes razones:

1.- Es principio general de nuestro ordenamiento jurídico que todo acto de interrupción de la prescripción debe ser puesto en conocimiento del deudor. En esta línea, la **STS (Civil) de 13 de octubre de 1994** (Rec. 2177/1991) razona que *"el acto interruptivo de la prescripción exige, no sólo la actuación del acreedor, sino que llega a conocimiento del deudor su realización"*. Doctrina que reitera, entre otras, la **STS (Civil) de 3 de julio de 2018** (Rec. 3671/2015). La Sala no está diciendo que la doctrina civil sea aplicable al caso, lo que quiera hacer patente es que constituye un principio general del sistema que todo acto de interrupción debe ponerse en conocimiento del obligado para que sea jurídicamente eficaz.

En el ámbito administrativo, la **STS de 8 de febrero de 2002** (Rec. 7842/1996) también razona que *"[...; ] hemos mantenido en numerosas sentencias, entre ellas, la muy reciente de fecha 12 de diciembre de 2001 que la interrupción de la prescripción, según dispone claramente el artículo 66, apartado 1, letra a) de la Ley General Tributaria [se refiere a la de 1963], exige que las actuaciones administrativas, conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, etc., de la deuda tributaria, se realicen con conocimiento formal del sujeto pasivo, requisito que es obvio, pues la prescripción se produce por el silencio del acreedor, silencio que debe ser roto mediante una actuación comunicada formalmente al deudor, como se desprende del artículo 1973 del Código Civil. Es claro que las actuaciones internas de la Administración, ...;, no interrumpen la prescripción"*

2.- Es cierto que el art. 103.a) del RGGI no dispone de forma expresa que el acto de petición del informe generador de la suspensión deba ser comunicado al inspeccionado, pero es también principio general de nuestro sistema que las actuaciones administrativas deben ser comunicadas a los afectados por ellas. Pero como se indica en el voto particular del TEAC, constituye principio general derivado de los arts. 56,57 y 58.1 de la Ley 30/1992, que para que un "acto administrativo sea oponible a un interesado para perjudicar su situación jurídica", es preciso que se le haya notificado.

Así, la **STS de 31 de octubre de 2012 (Rec. 6591/2009)** nos recuerda que *"es unánime y reiterada la jurisprudencia que exige que, tal y como imponen las garantías exigibles a favor del administrado, no se puede conceder efecto interruptivo alguno a ninguna resolución de la Administración hasta su puesta en conocimiento del interesado"*.

También la **SAN (2ª) de 21 de marzo de 2012 (Rec. 131/2011)**, con cita de STS, nos recuerda que *"no es necesario y ni siquiera frecuente que a cualquier previsión de actuaciones administrativas se le agregue explícitamente por el legislador el requisito de que sea debidamente notificada a los gravados por su contenido: es ésta, por el contrario, una exigencia de carácter no solamente general, sino también esencial, ligada a conceptos tan sustanciales en Derecho como los de seguridad jurídica y responsabilidad de los administrados y que no tiene razón alguna, ni legal ni constitucional, para ser excepcionada en el caso de los procedimientos de liquidación tributaria que son derivados en su examen al ámbito de la jurisdicción penal, que aunque supone un cambio cualitativo en la visión y valoración jurídica del comportamiento fiscal sometido a escrutinio de los poderes públicos, no por eso deja de tener por base un acto de la Administración, como tal sometido a las reglas ordinarias de exigencia de notificación para que despliegue sus efectos negativos sobre la situación del administrado afectado"*.

3.- Esta es, por lo demás, la doctrina que de modo reiterado y constante viene sosteniendo nuestro Alto Tribunal. Así, entre otras muchas, las **STS de 12 de julio de 2010 (Rec. 741/2007) y 31 de octubre de 2012 (Rec. 6591/2009)** sostienen que *"las características que debe reunir la actividad de la Administración tributaria para que, a juicio de esta Sala, pueda interrumpir la prescripción: 1ª) ha de tratarse de una actividad real dirigida a la finalidad de liquidar o recaudar la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; y 4ª) precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate". Por ello, el Tribunal no duda en que la actividad debe ser "notificada al sujeto pasivo"*.

Es más, la última de las sentencias reseñadas razona que: *"la doctrina tributarista ha puesto énfasis en que cualquier actuación administrativa, siempre que sea realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo y conduzca al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación "de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria" interrumpe la prescripción de la acción para liquidar de acuerdo con el artículo 66 de la LGT, lo que significa que las actuaciones de la Administración realizadas para la liquidación del impuesto o complementarias de aquéllas, debidamente conocidas por el contribuyente, interrumpen la prescripción, pero no son circunstancias interruptivas de la prescripción cualquier actuación de la Administración no conocida por el contribuyente o que no se dirija directamente a los fines antes enumerados"*.

Añadiendo que: *"El principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración tributaria con los administrados hace imposible que puedan excluirse de los plazos máximos de resolución aquellos periodos respecto de los cuales decide por sí la Administración que se deben a dilaciones del sometido a comprobación sin que éste conociera siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias. El obligado tributario tiene derecho, como así se recoge en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, a conocer en todo momento el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte y a ser informado de las actuaciones de la Administración que tengan una incidencia en su esfera jurídica, lo que, a la postre, supone incrementar su seguridad jurídica"*.

4.- Precisamente por ello, la **STS 31 de octubre de 2012 (Rec. 6591/2009)**, cuya doctrina, con el voto particular, entendemos aplicable, sostiene que la petición de informes sin comunicación al interesado *"no se pueden considerar interrupciones injustificadas a los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras"*.

En la misma línea, la **STS de 19 de junio de 2014 (Rec. 1937/2012)**. Ciertamente esta sentencia analiza un supuesto de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal sin comunicarlo al contribuyente, pero la razón de decidir es la misma, la necesidad de comunicar la causa de la interrupción al obligado tributario.

De esta sentencia, nos interesa resaltar que, de forma contundente, afirma que: *"El criterio de este Tribunal Supremo es, pues, sumamente claro: para que pueda considerarse interrumpida la prescripción por una actuación de la Administración tributaria es necesario que tal actuación haya sido oportunamente notificada al obligado tributario. Ello es así toda vez que la notificación es un requisito de eficacia del acto que se notifica, por lo que si no se produce tal notificación el acto deviene ineficaz y carece de efectos interruptivos de la prescripción, según las sentencias transcritas. La doctrina expuesta,...; se refiere en general a cualquier actuación administrativa susceptible de interrumpir la prescripción, Según este Tribunal Supremo,...; la interrupción de la prescripción no se produce hasta el momento en que la de la Inspección acordando la remisión del expediente al Ministerio Fiscal se notifique al interesado"*.

Pero es que, además, contesta a una de las argumentaciones del TEAC -se razona que la notificación no hubiese evitado la remisión y, por lo tanto, no era tan relevante- cuando se afirma que *"debe rechazarse también la segunda premisa de la que parte el Abogado del Estado, según la cual la remisión del expediente al Ministerio Fiscal constituye un supuesto de interrupción del plazo de prescripción automático, que tiene efectos interruptivos aunque la remisión no haya sido notificada al obligado tributario. Como afirma expresamente ese Tribunal Supremo, "la falta de notificación del acto de remisión priva a éste de cualquier efecto perjudicial para el sujeto pasivo en cuanto al cómputo de la prescripción". Por tanto, si la Inspección no notifica al obligado tributario la remisión del expediente...; ésta carece de efectos interruptivos de la prescripción"*.

Todas estas razones nos llevan a sostener que la doctrina correcta, según nuestro criterio, se encuentra en el voto particular. Lo que implica que como se sostiene en la demanda operaría la prescripción (...)>>

A la vista de lo anterior resulta que es doctrina reiterada de este Tribunal Central que **la interrupción justificada comienza desde el momento en que la remisión de la petición de informe se haya notificado al obligado tributario, por lo que sólo podrá interrumpir el procedimiento desde dicha notificación. Ello supone que no tendrá ningún efecto interruptivo del procedimiento cuando la notificación de la remisión tenga lugar una vez recibido el informe por el órgano competente.**

De forma que, en el supuesto contemplado en la Resolución del TEAR de Cataluña, ningún efecto interruptivo del procedimiento tuvo la interrupción controvertida, ya que la valoración realizada fue recibida el 25 de noviembre de 2016 y el interesado no tuvo conocimiento de la misma sino hasta la notificación del acuerdo de derivación de fecha 15/05/2017.

**CUARTO:** El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se encuentra regulado en el artículo 242 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de acuerdo con el cual:

**"Artículo 242. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.**

1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

(...)

4. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía."

Así pues, este recurso es excepcional y sólo puede fundarse en alguno de los motivos siguientes:

-que se estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones.

-que apliquen criterios distintos a los empleados por otros Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales.

Al respecto, es doctrina establecida por este Tribunal Central, entre otras, en su resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002) que *"este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estima que es errónea, es decir, que infringe la Ley, y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley[...]"*.

Asimismo, este Tribunal en resolución de 24 de septiembre de 2008 (RG 6131/2008) dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio abunda en este criterio, manifestando:

*...debe considerarse que la causa que motiva el recurso no puede ser otra que el hecho de que la resolución sea gravemente dañosa y errónea y, en este sentido, además de ser patente o manifiesto el error padecido por el TEAR vulnerando normas legales concretas, como ha señalado en ocasiones anteriores este TEAC, el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad(...)*

*De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.*

*En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aun pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los*

*límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS.*

*El Director recurrente solicita que se unifique criterio en el siguiente sentido: "La obligación de la Administración tributaria de informar a los interesados de las interrupciones del procedimiento de declaración de responsabilidad que afecten al cómputo de su duración a efectos de caducidad, queda cumplida si la información se facilita en cualquier momento del procedimiento -inicio, puesta de manifiesto del expediente y propuesta de resolución, acuerdo de resolución o cualquier comunicación intermedia-, siempre que se produzca dentro del periodo máximo de duración del procedimiento".*

Sin embargo, como se ha señalado, al tiempo de dictarse la resolución del TEAR aquí impugnada existía doctrina de este Tribunal Central sobre la cuestión controvertida vinculante para toda la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas, incluyendo tanto a los órganos de aplicación de los tributos, como a los órganos de revisión como a las respectivas Direcciones Generales de Tributos, de conformidad con los artículos 239.8 y 242 de la Ley General Tributaria, doctrina contraria a la pretendida por el Director recurrente.

Por ello, el presente recurso ha de declararse inadmisibles .

Por lo expuesto,

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

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ...30

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS

#### DOCUMENTADOS..... 30

- Contrato que queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes. ....30
- Extinción total de un condominio. ....31
- Renuncia a la exención del IVA: función del destino previsible del inmueble. ....31
- Resolución judicial de un contrato de arrendamiento. ....32
- Concesión administrativa: autorización/licencia de una terraza. ....32
- Disolución de condominio con exceso de adjudicación .....33
- Compras de oro. ....34
- Motivación de la inclusión de cuentas bancarias como afectas a un negocio familiar. ....34
- Rectificación del informe inicial de valoración por el perito. ....35
- Error de cálculo en la liquidación. ....35

#### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 36

- Plazo de prescripción para liquidar el Impuesto en aquellos supuestos en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia. ....36
- Prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación por la herencia en la que se desmembró el dominio. ....36
- Donación acciones empresa familiar: afección de bienes inmuebles a la actividad. ....37
- Renuncia a la herencia por deudas en la misma. ....38
- Valoración de las participaciones sociales: balance cerrado más próximo a la fecha de devengo del impuesto. ....38
- Derecho de crédito. ....38

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### CONTRATO QUE QUEDA SIN EFECTO POR MUTUO ACUERDO DE LAS PARTES.

Tribunal Supremo. Sentencia de 29 de mayo de 2024.

La cuestión litigiosa trata de resolver si ha de considerarse o no la existencia de mutuo acuerdo, y por tanto si cabe o no la aplicación del artículo 57.5 TRITPAJD, cuando se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, habiendo solicitado ambas partes su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las responsabilidades derivadas de la resolución contractual.

En la presente ocasión, tal como se desprende de la sentencia firme de 18 de julio de 2019, del Juzgado de Primera Instancia se ha resuelto el contrato por mutuo acuerdo, puesto que la figura del mutuo disenso, en suma, constituye una manifestación de voluntad concurrente y concorde. Se parte, como queda dicho en la sentencia que ambas partes quieren la resolución del contrato, discrepan exclusivamente sobre las consecuencias indemnizatorias que dicho resolución lleva aparejada. Siendo así, este supuesto no tiene cabida en el apartado 1 del artículo 57 del TRITPyAD, sino en el apartado 5 del mismo precepto, que excluye la devolución cuando el contrato, como es el caso, queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, mutuo acuerdo que concurre incluso en los casos en los que, como sucede en el caso enjuiciado, se haya entablado un proceso judicial para zanjar las consecuencias económicas de dicha resolución. Las partes, por mutuo disenso, aceptaron resolver el contrato, y desde esta óptica de mutua aceptación de la extinción de sus obligaciones, discrepan a la hora de afrontar las consecuencias de los mutuos incumplimientos, concluyendo la sentencia del Juzgado de Primera Instancia en los términos indicados, que pretendieron dar término a las relaciones contractuales.

Señala la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 13 de enero de 2021, rec. 3132/2017 que: "En el mutuo disenso se persigue dejar sin efecto el contrato, pero el mutuo disenso no implica una atribución de culpa o dolo a una de las partes, sino la voluntad concurrente de ambas de no cumplir lo pactado, dejándolo sin efecto. Para que exista mutuo disenso debe existir una voluntad común, que cumpla con los requisitos del consentimiento para la formación del contrato: consentimiento sobre el objeto y la causa (sentencia 169/2016, de 17 de marzo), se trata de un nuevo negocio jurídico dirigido a dejar sin efecto una relación obligacional preexistente (sentencia 39/2015, de 16 de febrero); "el mutuo disenso, como negocio jurídico, requiere de su propia y autónoma existencia, con sus presupuestos de validez y eficacia, de forma que precisa su plasmación expresa o su constatación inequívoca a través de la doctrina de los actos propios llevado a cabo por las partes" (sentencia 639/2012, de 7 de noviembre)".

Por todo ello, la Sala fija la siguiente doctrina: Se considera la existencia de mutuo acuerdo y, por tanto, resulta aplicable el artículo 57.5 TRITPyAJD, en las situaciones en las que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, en cuanto ambas partes solicitaban su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las consecuencias derivadas de la resolución contractual.

**EXTINCIÓN TOTAL DE UN CONDOMINIO.**

Tribunal Supremo. Sentencia de 30 de abril de 2024.

La cuestión planteada tiene su origen en la extinción total de un condominio, que queda resuelta con la adjudicación de los bienes procedentes de títulos de adquisición diversos sin necesidad de completar mediante otros pagos los excesos de adjudicación en la disolución de cada condominio.

En el presente caso, sin dificultad cabe identificar esta figura, pues existe comuneros idénticos, los hermanos, que mantienen la misma participación en la sucesiva adquisición de los distintos bienes que componen el patrimonio en común. Conforme a la normativa civil, los comuneros no están obligados a permanecer en la comunidad, por lo que cualquiera tiene derecho a separarse de la comunidad, dando lugar a una disolución parcial o total, en este caso se extingue la comunidad, produciéndose la especificación material según participación en los bienes existentes, no hay traslado de titularidad cuando se cumple la equivalencia y proporcionalidad respecto de la adjudicación de los bienes conformadores de la comunidad. En este contexto, conforme a las normas fiscales, art. 7.2.b), únicamente quedan sujetos los excesos de adjudicación declarados, con alguna excepción; pues, como ha dicho este Tribunal, lo importante es que se haya extinguido el condominio, que el negocio jurídico..., perseguía con claridad el ejercicio de una facultad de división de la cosa común, en la que se especifican los derechos que correspondían al comunero que transmite sus participaciones, recibiendo éste una parte equivalente sustitutiva de su cuota ideal en ambos condominios, incluso mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, y, finalmente, que los condueños no han obtenido beneficio ni ganancia patrimonial, y en consecuencia, procederá la tributación de la operación por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Dicho lo anterior cabe responder a la cuestión de interés objetivo en el sentido de que está sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, sin que tenga relevancia a efectos fiscales que los bienes adjudicados hubieran sido adquiridos e incorporados a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.

**RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA: FUNCIÓN DEL DESTINO PREVISIBLE DEL INMUEBLE.**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 17 de mayo de 2024.

El motivo impugnatorio consistente, en síntesis, en la controversia surgida sobre si la parte actora podía renunciar a la exención del IVA.

La Comunidad de Madrid niega el cumplimiento del requisito de que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición, en función del destino previsible del inmueble. La Administración considera que es fundamental la naturaleza del inmueble, una vivienda, y que para afirmar el destino previsible solo aporta el recurrente un contrato de arrendamiento de cuatro años posteriores al devengo y por el contrario existe la constancia de dos declaraciones del IRPF de los años 2016 y 2017 en los que el administrador de la sociedad ha declarado el inmueble como su vivienda habitual. Para resolver la cuestión solo se puede acudir a la prueba practicada puesto que no se puede dar una respuesta apriorística del derecho a la renuncia a la exención del IVA de un inmueble descrito en la escritura de adquisición como vivienda, sino que depende de las circunstancias concretas del caso. Efectivamente constan las declaraciones de la renta con la inclusión del inmueble controvertido, como vivienda habitual en los años 2016 y 2017 pero dicha declaración, no puede prevalecer sobre la realidad probada y sobre la que la Administración no ha contestado ni ha entrado a valorar, como son los numerosos documentos que demuestran el estado del inmueble e incluso el desarrollo de obras que fueron paralizadas por la actuación de bomberos durante los años 2016 a 2018, lo cual haría incompatible con el hecho de que el inmueble ciertamente estuviera sirviendo como vivienda habitual. Existe un parte del Área de Gobierno de Desarrollo Urbano Sostenible de 18 de mayo de 2016 donde aprecia el apeo realizado por los bomberos y que las obras se encuentran paralizadas. Así también consta solicitud de licencia urbanística por procedimiento ordinario, para la demolición de parte de las obras ejecutadas para restituir el estado anterior, legalización de parte de las obras ejecutadas, y solicitud de licencia para la finalización de la obra, con fecha 10 de noviembre de 2016, y un requerimiento de subsanación realizado el 23 de enero de 2017, respecto de la licencia solicitada.

Sí se admite por la Administración la existencia del contrato de arrendamiento de 2018 a una entidad por una renta sujeta a IVA pero se desvirtúa su carácter probatorio por el dato de la fecha, obviando el dato probado de la existencia de obras

y de un anteproyecto de reforma que sí acreditaría el destino previsible, resaltando que la actividad de la recurrente es el arrendamiento de bienes industriales, tratándose todos ellos de arrendamiento de inmuebles a empresas o profesionales, circunstancia acreditada la de actividad de arrendamiento de locales y no de viviendas mediante copia del informe de consulta de actividades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y consulta de la situación tributaria y copia de los modelo 390 resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido desde el ejercicio 2014 a 2021 en el que no figuran cantidades sujetas y exentas y se tiene derecho a la deducibilidad total del IVA soportado.

Por lo expuesto, la Sala concluye que la operación cumplía todos los requisitos para estar sujeta y exenta al IVA y haberse renunciado legalmente a la exención, y por todo lo anterior procede estimar el presente recurso, anulando la liquidación y en consecuencia la sanción.

## RESOLUCIÓN JUDICIAL DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 17 de mayo de 2024.

La cuestión controvertida se encuentra en determinar si la cancelación de la anotación de un contrato de arrendamiento solicitada en un acta de manifestaciones notarial que transcribe el hecho consistente en una resolución judicial de un contrato de arrendamiento por incumplimiento del arrendatario, constituye hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Tienen que concurrir tres requisitos para que la escritura notarial esté sujeta a AJD: que tenga contenido valuable económicamente, que sea inscribible en uno de los Registros que establece la ley y finalmente que su contenido no esté sujeto al ISD, o las modalidades TPO u OS reguladas en dicho texto legal. También están sujetas a AJD las anotaciones preventivas que se practiquen en los registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable, como lo es una anotación preventiva de embargo y no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial. El requisito discutido en el presente caso es el interés valuable y sobre ello poca respuesta proporciona la Administración, salvo afirmar que si es inscribible el contrato de arrendamiento, lo es también la cancelación, pero no se trata de la inscripción sino de su contenido económico, siendo evidente el de su celebración, y existiendo un vacío cuando se produce la cancelación máxime cuando la escritura que supone la inscripción no ha extinguido el contrato sino que la extinción viene obligada por la Resolución judicial por incumplimiento de las obligaciones de pago del arrendatario. El hecho de que el Juzgado no haya ordenado la cancelación y haya tenido que obtenerse a través de un acta de manifestaciones no convierte el Acta notarial en un "acto" de contenido valuable, sino en una mera traslación de la resolución judicial.

## CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: AUTORIZACIÓN/LICENCIA DE UNA TERRAZA.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia de 25 de abril de 2024.

Se liquida el impuesto por el concepto "concesiones administrativas" considerando como hecho imponible la autorización/licencia de una terraza otorgada por el Ayuntamiento para la instalación de una terraza. La Administración recurrente defiende la existencia de un desplazamiento patrimonial dado que se produce un traslado de facultades sobre el uso del dominio público a un particular con carácter privativo y con la exclusión o, al menos, limitación del uso común. Es por ello que se cumple con el requisito exigido en el art. 13.2 del RDL 1/1993 relativo a la existencia de un desplazamiento patrimonial, consecuencia del aprovechamiento especial.

El Tribunal concluye que no se detalla ni justifica adecuadamente el hecho imponible en la resolución impugnada. Rechaza la equiparación del aprovechamiento especial a una concesión administrativa y se remite a sentencias previas que abordan controversias similares, reafirmando la necesidad de unidad de doctrina y seguridad jurídica (TSJC Nº 207/2021): *a fin de reconducir la aplicación de la legalidad tributaria a cauces cabales, amén de razonablemente previsibles, reflexionar acerca de en qué medida es posible defender que la simple autorización para la colocación de terraza de restauración en el dominio público, sin contraprestación alguna conocida e identificable en cuanto tal (que no sea la circular remisión a otra figura tributaria), de la que se desconocen por completo las exactas y concretas características de la ocupación habilitada, pues en nada se ponen en valor por la Administración recurrente, que liquida indiscriminadamente el Impuesto a quien le conste titular de habilitaciones de tal simple tenor. Buena primera muestra de la indiscutible irrecognoscibilidad de la*



*habilitación de autos como siquiera equiparable a una concesión administrativa, aun a los específicos efectos del Impuesto que nos ocupa.*

*Segunda muestra, se mensura la base imponible tomando alegre y burdamente la tasa satisfecha por el aprovechamiento, sin apoyo legal alguno. Buen síntoma éste del modo patológico en que se construye ad hoc un hecho imponible aquí inexistente por la Administración, atendiendo de hecho las reglas del art. 13.3 TRLITPyAJD al importe total de las contraprestaciones que debe satisfacer la entidad concesionaria a la Administración adjudicataria.*

*Sostener, como hace aquí la recurrente (no basta más que una somera lectura del expediente administrativo, en que el extremo aparece diáfano, negro sobre blanco), que la tasa equivale a canon o precio concesional, sólo denota, en el mejor de los casos para nuestra actora, falta de cuidado, en el ejercicio de la potestad, al acometer un deslinde preciso de instituciones y conceptos jurídicos no asimilables sin más. El recurso, planteado por la administración, merece cabal y madurada desestimación.*

## DISOLUCIÓN DE CONDOMINIO CON EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia de 23 de abril de 2024.

El demandante considera la no sujeción de la adjudicación, pues se trata de la disolución de un condominio. La voluntad de las partes era disolver el condominio que tenían; con las adjudicaciones se produce una autentica división de la cosa en común; ninguno de los otorgantes obtiene ganancia o beneficio, pues se mantiene un equilibrio patrimonial. La operación consistió en:

El Sr. I. se adjudica la totalidad del pleno dominio de la finca identificada con las letras NUM001, y asume el pago de las obligaciones fiscales y administrativas que pudieran derivarse de tal adjudicación. Total valor de los bienes adjudicados: 91.268,63 euros. La Sra. P., se adjudica la totalidad del pleno dominio de la fincas identificadas con las letras NUM002 y NUM003, y asume el pago de las obligaciones fiscales y administrativas que pudieran derivarse de tal adjudicación. Total valor de los bienes adjudicados: 99.061,78 euros. Como compensación por el exceso de adjudicación, la Sra. P. cede al Sr. I., el siguiente bien inmueble, asumiendo el adjudicatario todas las obligaciones fiscales y administrativas que pudieran derivarse de tal cesión: URBANA. PLAZA DE GARAJE NUMERO NUM004 (...) Valoración: 7843,63 euros. - El día 20/06/2017 se presentó autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados consignando en la declaración la casilla relativa a la exención. - En fecha 20/08/2018 se notificó al interesado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, que finalizó con la liquidación provisional impugnada.

La Administración tributaria, mantiene la conformidad a derecho de la resolución impugnada. Aduce que en este caso la liquidación no trae causa de la disolución del condominio, sino de la compensación por el exceso de adjudicación resultante por el que se entrega un bien privativo. La transmisión se efectúa mediante la permuta que no había tributado en un momento anterior. De otro lado, denuncia desviación procesal respecto a la pretensión de que no estaría sujeto a la modalidad AJD, pues se trata de una petición no invocada en la vía administrativa, además de que la Administración tributaria no ha practicado ninguna liquidación por esa modalidad.

El Tribunal señala que, en el caso aquí examinado, el exceso de adjudicación no es consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, por lo que no entra en juego el artículo 32 del Reglamento, prevista para favorecer la adjudicación (no la venta u otra transmisión a terceros) a uno de los cónyuges, de la vivienda familiar, que es objeto de permanente protección del ordenamiento jurídico, incluso con abundantes disposiciones fiscales. Se ha producido un hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del art. 7.2.B) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exceso de adjudicación declarado, que no puede acogerse a la previsión contenida en el artículo 1062, del CC, pues no se ha compensado en metálico, por lo que no concurre la exoneración de tributación por el hecho imponible Transmisiones Patrimoniales Onerosas, recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, del TRITPyAJD.

## COMPRAS DE ORO.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 21 de mayo de 2024.

El objeto de controversia se centra en dilucidar si las compras de oro u otros metales que en el ejercicio de su actividad efectúa un empresario o profesional a particulares, están sujetas, o no, al Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales Onerosas, cuestión que ha sido resuelta por el Tribunal Supremo y el TJUE, que en aplicación del principio de seguridad jurídica y por coherencia con la doctrina, procederá considerar procedente la actuación administrativa cuestionada y sujetas al ITPO las operaciones litigiosas.

Por otro lado, no podemos admitir la vulneración del principio de confianza legítima en la medida en que la resolución del TEARCV se sustenta en la jurisprudencia del TS, fuente del ordenamiento jurídico a cuyo cumplimiento se someten las administraciones, además de existir hasta ese momento numerosas sentencias que ya aplicaban el criterio de la sujeción al ITPO ( SSTs de 15-12-2011, RC 19/2009, y de 16-12-2011, RC 9/2009, entre otras).

Además, en la actuación de los órganos administrativos de gestión o de revisión tributaria resulta limitado el margen para la invocación o aplicación del principio de confianza legítima, toda vez que normalmente la potestad tributaria se sujeta a la legalidad reglada y no a la discrecional.

Así pues, en el ámbito tributario la confianza legítima consiste en que los órganos de gestión y de revisión tributaria no modificarán su criterio interpretativo inmotivada o injustificadamente, cosa que ocurren en el presente litigio, en el que se ha explicado las razones del cambio de criterio administrativo.

Es más, un motivo legítimo de cambio de criterio consiste en adaptarse a la doctrina del Poder Judicial, del Tribunal Constitucional o del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como aquí ha pasado, sin que ello suponga una impropia retroactividad la doctrina de estos órganos jurisdiccionales, en interpretación de normas vigentes y aplicables cuando nacieron determinadas situaciones jurídicas, cuando se aplique a tales situaciones, incluso aun cuando el órgano administrativo o judicial que aplique la nueva doctrina hubiera sostenido distinto criterio con anterioridad."

Trasladado lo anterior al presente recurso y en aras a la unidad de doctrina procede desestimar el presente recurso sin que se aprecie incongruencia alguna en la Resolución del TEAR al responder a todas las cuestiones que se suscitan y ajustándose, además a la doctrina de la STS nº 1694, de 11-12-2019 (RC 163/2016) en interpretación de la Ley del ITPO y AJD, al igual que debe sujetarse la de esta Sala ( arts. 117.3 CE y 1.6 CC).

Por ello, procede desestimar la demanda.

## MOTIVACIÓN DE LA INCLUSIÓN DE CUENTAS BANCARIAS COMO AFECTAS A UN NEGOCIO FAMILIAR.

Tribuna Superior de Justicia de Andalucía. Sentencia de 20 de febrero de 2024.

El requisito de la "motivación" del acto administrativo, recogido en el artículo 102 de la Ley 58/2003, General Tributaria, tiene por finalidad que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos en la forma procedimental regulada al efecto. Y para cumplir dicho fin, no es suficiente el empleo de la mera fórmula convencional, estereotipada o simplemente litúrgica, sino que en la motivación se han de plasmar los concretos criterios seguidos por la Administración para la liquidación que se gira. En definitiva, se trata de evitar que el administrado quede en indefensión por desconocimiento de los criterios utilizados por la Administración.

Es reiterada y constante la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que dispone que las liquidaciones deben ser fundadas, lo que equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta, pues, en otro caso, se produce una situación de indefensión para combatirlos, siendo éste y no otro el mandato que contiene el artículo 102 LGT. Sobre la base de lo expuesto, es notorio que la actuación administrativa impugnada está suficientemente motivada, pues expone de forma amplia, clara, concreta y fácilmente entendible cuál es la cuestión jurídica controvertida. El criterio que expone la Administración se resume en que tras el examen de la contabilidad y de los movimientos de diversas cuentas bancarias, algunas se consideran afectas a la actividad empresarial y otras no, y expone para ello de forma suficiente cuáles son los criterios que se tienen en cuenta, como que se trata de un depósito a plazo fijo, o que es una cuenta en la que se realizan traspasos, se cobran impuestos o recibos.

Que no se comparta por la parte recurrente el criterio de la Administración no quiere decir que no haya motivación, pues no hay que confundir la falta de acuerdo con lo resuelto con falta de motivación, ni la concisión propia de los actos administrativos con falta de motivación. En los distintos actos de la Administración tributaria se detalla de forma más que

suficiente cuáles son los criterios seguidos y cuáles son los cálculos que se realizan, así como cuáles son las razones por las que se gira la liquidación con inclusión o exclusión de unas cuentas sí y de otras no, lo que supone que sí hay en la actuación administrativa motivación suficiente, con expresa referencia a los elementos fácticos y jurídicos necesarios, y sin que se haya generado en ningún momento indefensión material.

Se destaca que no se ha generado indefensión material, pues la parte recurrente podía haber propuesto prueba para demostrar por qué determinadas cuentas sí estaban afectas a la actividad empresarial, y, pese a la facilidad probatoria a su alcance con arreglo al artículo 217 de la LEC, no ha propuesto ninguna prueba al respecto, por lo que no se ha generado indefensión material.

## RECTIFICACIÓN DEL INFORME INICIAL DE VALORACIÓN POR EL PERITO.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 30 de mayo de 2024.

En el presente caso, el perito rectificó su valoración inicial a tenor de las alegaciones presentadas por el contribuyente, que fueron tenidas en cuenta, en parte, para reducir el valor comprobado. Considerar que esta rectificación constituye una segunda valoración de la Administración podría provocar el resultado absurdo e ilógico de hacer de mejor condición a un informe de perito que desoye y omita cualquier referencia a las alegaciones del administrado que a aquel otro que, tras el análisis y estudio de esas alegaciones, emite un nuevo dictamen acogiendo, total o parcialmente.

En definitiva, la pregunta retórica que se formula el recurrente: "¿qué diferencia hay entre una anulación de la primera valoración como consecuencia de unas alegaciones en el seno de un procedimiento y una anulación como consecuencia de un recurso administrativo, económico-administrativo o jurisdiccional?"; debe ser respondida en los siguientes términos: no hay, en el primer supuesto, "dos valoraciones", sino una mera rectificación de la opinión inicial del perito a tenor de las alegaciones del interesado, rectificación que ha dado lugar a la única liquidación del impuesto, emitida en el seno de un único procedimiento de comprobación e inspección. No hay, por ello, infracción de los principios (buena fe, proscripción del abuso de derecho, proporcionalidad y seguridad jurídica) que se citan en el motivo, pues esos principios solo reclaman evitar la reiteración de errores iguales en el actuar administrativo, reiteración que, como se ha razonado, no puede afirmarse que concurra en el supuesto de autos.

## ERROR DE CÁLCULO EN LA LIQUIDACIÓN.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 5 de marzo de 2024.

El demandante presenta autoliquidación por el ISD por importe de 34702, 05 euros. La administración emite una liquidación en el procedimiento de verificación de datos cuyo importe ascendió a 66.501,48 euros y en el que erróneamente consta como cuota ingresada 0,00 euros, sin que la administración en el procedimiento de rectificación de error instado aporte la liquidación que alega como causa de la denegación del error, pues señala que existe otra liquidación en la que se consigna la cantidad que fue ingresada por el actor, si bien el resultado de la cuota es el mismo. En la referida tesitura la administración incurre en una omisión probatoria sustantiva para justificar el sentido de su resolución que solo se basa en la referida existencia de esta. Por otra parte, la retroacción de actuaciones no fue una pretensión ejercitada por el actor en su reclamación económica administrativa, por lo que teniendo en cuenta que la retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir defectos sustantivos de una decisión, tal como acontece en el caso de autos, por lo que la Sala estima el motivo alegado por el actor, dado que en dicha vía en la que el actor no alega la falta del trámite de audiencia procedía una resolución sobre el fondo de la litis.

A partir de lo hasta aquí expuesto, la Sala analiza la pretensión rectificativa instada, respecto a la cual, y no constando que la administración tuviera en cuenta la cuantía ingresada en la autoliquidación, y dado que este es el único motivo de oposición frente a la pretensión de fondo rectificativa, procede la corrección del error, modificando la liquidación en los términos que postula el actor. Teniendo en cuenta que el actor cuantifica con claridad cada una de las cuantías cuya rectificación postula, en primer lugar respecto al principal y en segundo lugar la rectificación de errores respecto al recargo de apremio y la rectificación de errores respecto a los intereses de demora, así como la rectificación de errores recargo de apremio de los intereses de demora, por lo que la suma total que debe deducirse asciende a 65.668,70 euros, sin que la administración haya alegado al respecto que dicha cuantificación no es correcta partiendo de la procedencia del detrimento de la cuantía ingresada en la autoliquidación.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA LIQUIDAR EL IMPUESTO EN AQUELLOS SUPUESTOS EN LOS QUE EL HEREDERO FALLECE SIN ACEPTAR NI REPUDIAR LA HERENCIA.

Tribunal Supremo. Sentencia de 23 de abril de 2024.

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar cuál es el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.

Para el tribunal, la respuesta a dicha cuestión, debe ser que el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente.

Los artículos 24.3 LISD y 47.3 RISD establecen la posibilidad de que el devengo no tenga lugar el día del fallecimiento del causante en la transmisión mortis causa, posibilitando la adquisición en un momento posterior cuando exista una limitación. Considera esta Sala, en línea con lo recogido en la sentencia impugnada, que la falta de ejercicio del "ius delationis" que pasa a los herederos de la transmitente que sobrevivió al primer causante pero que no llegó a adquirir la herencia porque no la aceptó, es una limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, de las previstas en el apartado 3 del artículo 24 LISD -"cualquier otra limitación"- que impide que se produzca el hecho imponible. Por tanto, concurriendo una limitación en la adquisición de los bienes del causante, dicha adquisición "se hallaba suspendida" hasta que desapareciera la limitación, lo que tuvo lugar a la muerte de la transmitente, que es el momento en que se transmite el ius delationis a favor de sus herederos y estos pueden ejercerlo, y con su ejercicio, se produce la adquisición de la herencia del primer causante, produciéndose una única transmisión hereditaria conforme a la doctrina jurisprudencial de esta Sala, cuyo devengo ha tenido lugar en el momento del fallecimiento de la transmitente, en que desaparece la limitación.

La mecánica del "ius transmissionis" no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante -transmitente- sus herederos ejercitan el "ius delationis" transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, pues es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen y se produce el tránsito al transmisario, que a su vez, podrá ejercitar tanto su "ius delationis" como el que le es transmitido por herencia de su causante -transmitente-.

### PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A PRACTICAR LIQUIDACIÓN POR LA HERENCIA EN LA QUE SE DESMEMBRÓ EL DOMINIO.

Tribunal Supremo. Sentencia de 24 de junio de 2024.

La cuestión litigiosa versa sobre si, en un supuesto en que, prescrito el derecho a liquidar la herencia en la que se desmembró el dominio, al liquidarse la consolidación del dominio con posterioridad, han de aplicarse las reducciones por parentesco de forma íntegra o, por el contrario, solo las reducciones que resten por aplicar.

Para el tribunal, cuando ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por la herencia en la que se desmembró el dominio, cabe aplicar la parte de la reducción restante por parentesco, con ocasión de la consolidación del dominio, pese a que no se aplicó ninguna reducción con ocasión de la adquisición de la nuda propiedad al no haber presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar a tal desmembramiento del dominio.

**DONACIÓN ACCIONES EMPRESA FAMILIAR: AFECCIÓN DE BIENES INMUEBLES A LA ACTIVIDAD.**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 3 de junio de 2024.

En el caso enjuiciado, los adquirentes de las participaciones societarias donadas por sus padres computaron como efectos a la actividad empresarial todos los inmuebles de que era titular la empresa, lo que no compartió el órgano de gestión tributaria, que reconoció que el 76,88% del activo de la sociedad estaba afecto a sus actividades, porcentaje en el que incluyó varios inmuebles cuya afectación admitió en razón a que estaban sujetos a promociones actuales, así como la admitió también respecto de los que constaban haber sido arrendados, pero descartó la afectación de la porción restante de un solar que no se llegó a edificar por completo por causa imputable a la propietaria, así como la de 21 fincas que describió como rústicas, al negar que existiera la afectación real y actual a la actividad empresarial mientras se estaba a la espera de su futura clasificación como urbanizables; debe puntualizarse que no todas esas fincas eran rústicas, ya que una de ellas estaba clasificada en las normas subsidiarias como suelo urbano no consolidado y pendiente de urbanizar, lo que también sucedía con una pequeña porción de 391,00 m<sup>2</sup> de otra finca que contaba con otros 1.869,00 m<sup>2</sup>.

El acuerdo del TEAR de que aquí se impugna siguió la línea argumental de ATRIGA, lo que no comparte la sala. En efecto, de entrada tiene que partirse de que lo determinante para considerar que existe o no la afectación no es la naturaleza de los activos, sino el uso y destino que de ellos se haga, que deben coincidir con los propios de la actividad empresarial, que en este caso era la de construcción de edificaciones, promoción inmobiliaria y compraventa de inmuebles. Por ello, aunque la STS de 10.01.22 (rec 1563/2020) se refirió al supuesto de activos financieros, nada impide aplicar al caso lo ahí afirmado sobre la reducción por la transmisión de participaciones "inter vivos", en el sentido de que no se opone a la idea de la afectación prevista en la norma, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, de modo que nada impide que se consideren afectas a la actividad empresarial las adquisiciones instrumentales destinadas a gestionar temporalmente recursos líquidos para su futura optimización y rentabilidad. En suma, no existe razón alguna para considerar que los activos de la empresa (financieros o no) están afectos a su actividad aún cuando no sean estrictamente necesarios en todo momento, puesto que todas las empresas, en mayor o menor medida, tienen necesidades de capitalización, solvencia o acceso al crédito. Ello significa que el concepto de "necesidad" que da contenido al de "afectación" como criterio determinante del alcance de la reducción de las participaciones sociales recibidas deba matizarse para concluir que la titularidad de activos instrumentales también constituye causa justificativa de su afectación a los fines empresariales, aunque sean destinadas para optimizaciones, rentabilidades o promociones futuras y no actuales.

No cabe duda que si la empresa cuyas participaciones adquirieron los actores se dedicara en exclusiva a la actividad de construcción, sería muy fácil probar que los inmuebles de su titularidad estaban afectos a aquélla, pues bastaría con acreditar que se habían iniciado las actividades constructivas, siquiera sólo fuera con la previa obtención de la licencia urbanística, que es lo que aconteció con algunas de las fincas admitidas como afectas. Lo mismo sucedía con los inmuebles arrendados, en tanto que también sería de fácil acreditación la afectación de los destinados a la promoción inmobiliaria, al exigir la realización de actividades dinámicas y diligentes en orden a impulsar y promover la ejecución y transformación de los inmuebles. Pero no se debe olvidar lo antes indicado a propósito de la posibilidad de disponer de inmuebles que no requirieran de una inmediata actuación, como sucedía con la tercera actividad de aquella empresa, que era la de compraventa de inmuebles, que no exige que todos ellos se pongan al mercado de forma automática e inmediata, ya que se pueden reservar para futuras actuaciones ligadas a mejorar su eficiencia, lo que era lógico en el caso de inmuebles rústicos en un término municipal que, como el de Arteixo, carece de planeamiento adaptado (tiene normas subsidiarias), de modo que el hecho de que un número importante de esas fincas se hubieran adquirido hacía una década de años no significa que no estuvieran afectas a la actividad de la empresas, que era precisamente la inmobiliaria sujeta a los vaivenes del mercado y a la plusvalía que genera la actuación urbanística que, como principio rector, reconoce el artículo 47 de la Constitución española, ello sin olvidar que uno de los inmuebles tenía la condición de solar edificable, aunque no se hubiera agotado su edificabilidad, en tanto que los otros podían ser en un futuro edificables (uno en todo y el otro en parte), al ser urbanos no consolidados y estar pendientes de la aprobación del oportuno instrumento de ejecución urbanística.

**RENUNCIA A LA HERENCIA POR DEUDAS EN LA MISMA.**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 30 de mayo de 2024.

A la vista del expediente administrativo se constata que en 2020 se dicta requerimiento por el que se exige el pago al recurrente de las deudas de Doña Azucena, en base a que ésta última falleció y, según el testamento, el aquí demandante figura como heredero de aquélla. En concreto, se trata de deudas derivadas de dos liquidaciones por IRPF de los ejercicios 2008 y 2009 y dos liquidaciones por IVA de los ejercicios 2008 y 2009, encontrándose las deudas (en el momento de fallecimiento de Doña Azucena) en fase de embargo.

Los demandados esgrimen que la escritura de renuncia a la herencia hecha por el hijo con el propósito de ser eximidos de toda responsabilidad como herederos de su madre. Pero el intento es vano. Debe recordarse que la renuncia de la herencia supone su no aceptación, no la voluntad de renunciar a lo que ya se aceptó. Ya obedezca al principio de semel heres semper heres o bien se trate de una expresa aplicación de la prohibición del venire contra factum proprio, es lo cierto que la aceptación, una vez hecha, expresa o tácitamente, es irrevocable (art. 997 CC). Desde una perspectiva técnica se entiende que esa irrevocabilidad deriva de ser un acto unilateral no recepticio, de modo que una vez que se ha producido el acto jurídico queda ya perfeccionado, de suerte que emitida la declaración de voluntad vincula a su autor. La renuncia a la herencia hecha por los herederos es ineficaz porque ya la habían aceptado tácitamente. En efecto, el reclamante aparece instituido como heredero en el testamento otorgado por la causante y, además, aunque haya renunciado el 18 de diciembre de 2019, previamente se considera que aquél había aceptado tácitamente la herencia ya que el 31 de Diciembre de 2009 aceptó bienes de la fallecida por importe de 125.000 euros.

Solamente por estos dos actos ya devendría sucesor en las deudas contraídas por la causante.

A mayor abundamiento, consta que el 21 de Septiembre de 2018 presentó el modelo 650 del Impuesto sobre Sucesiones.

En conclusión, entendemos que el aquí recurrente sucede en las deudas contraídas por su madre fallecida el día 6 de julio de 2018 por lo que el presente recurso contencioso-administrativo no puede prosperar.

**VALORACIÓN DE LAS PARTICIPACIONES SOCIALES: BALANCE CERRADO MÁS PRÓXIMO A LA FECHA DE DEVENGO DEL IMPUESTO.**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 24 de mayo de 2024.

Analizando ahora los motivos de impugnación que se centran en la valoración de las participaciones sociales, la parte actora plantea la cuestión que se refiere a la necesidad o no de que esos datos contables pertenezcan a un ejercicio cuyas cuentas anuales estén cerradas y aprobadas.

Para la Sala, no se considera viciado de nulidad o anulabilidad el cálculo del valor de las participaciones sociales por el hecho de tomar como base datos contables correspondientes a un ejercicio cuyas cuentas anuales no estaban aprobadas a la fecha de devengo del impuesto (abril de 2016), en este caso, el patrimonio neto contable que figuraba en el balance cerrado de la sociedad a 31 de diciembre de 2015.

En línea con lo resuelto por esta Sala en la sentencia de 23 de noviembre de 2023, la finalidad que persigue la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, es atender a la situación patrimonial de la sociedad a la hora de practicar las correspondientes valoraciones que sirvan de base a la liquidación del impuesto. Este objetivo se consigue valorando las participaciones y determinando los activos afectos a la actividad económica teniendo en cuenta el balance cerrado más próximo a la fecha de devengo del impuesto, y este balance, en el presente caso, era el cerrado a 31 de diciembre de 2015, y no el último balance aprobado a la fecha de devengo del impuesto (abril de 2016), esto es, el cerrado a 31 de diciembre de 2014, más alejado en el tiempo.

**DERECHO DE CRÉDITO.**

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 10 de abril de 2024.

La cuestión del presente recurso radica en determinar si debe formar parte del caudal hereditario el derecho de crédito que el causante ostentaba contra su mujer por importe de 900.000 euros al no constar la aceptación expresa de la condonación por parte de la misma, y por tanto no tener conocimiento el causante de la aceptación, o como pretende el actor, no debe formar parte de la misma al tratarse de una condonación que fue aceptada por la esposa del causante, madre del actor, y el causante tuvo conocimiento de la misma.

Consta en el expediente administrativo un contrato de préstamo de 15 de septiembre de 2009 en documento privado, por el que el causante, padre del actor, prestó a su esposa, madre del actor, 900.000 euros, recibidos mediante transferencia bancaria, estableciendo un plazo máximo de devolución de cinco años desde la firma del contrato de préstamo, firmado por ambas partes, documento que fue presentado ante la Administración Tributaria como exento del ITPAJD en fecha 16 de octubre de 2009. También constar en el expediente documento privado de condonación de deuda, de fecha 15 de septiembre de 2009, por el que el causante, padre del actor condona el crédito que mantiene frente a su esposa, en virtud del contrato de préstamo por 900.000 euros, de forma que la misma, D<sup>a</sup> Carla, desde este mismo momento no adeuda cantidad alguna al causante por el citado préstamo, sin tener nada que reclamar por ningún concepto, contrato que viene firmado solo por el causante.

Para la Sala, en el presente supuesto el documento de la condonación expresa se encuentra firmado en fecha 15 de septiembre de 2009 por solo el donante, sin que la donataria manifestara su aceptación expresa hasta el documento que emitió ante la Inspección en el año 2019 y sin que el documento presentado por el albacea ante la Inspección en 2019 ya referido tenga la entidad suficiente a los efectos de acreditar que existió esa aceptación expresa en el año 2009, pues si bien el contrato de préstamo de 15 de septiembre de 2009 se presentó ante la Administración Tributaria sin embargo no se hizo lo mismo con el documento de la misma fecha 15 de septiembre de 2009 por el que el donante condonaba la deuda, lo que determina que no exista documento ni prueba concluyente que de manera inequívoca permita acreditar la existencia de una aceptación.

Tampoco cabe acoger la doctrina citada por la actora en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de noviembre de 2020, de que la eficacia de la donación de dinero se puede acreditar mediante una simple transferencia bancaria, pues la misma por un lado se refiere al inicio de la prescripción como sostiene la actora y por otro lado en el presente supuesto contamos con la existencia de un contrato de préstamo previo por importe de 900.000 euros firmado por ambas partes, con un plazo de devolución con máximo de cinco años, presentado ante la Administración Pública que produce sus efectos, que pretenden dejar sin efecto el mismo día de su firma mediante una condonación que firmada solo por el prestamista no consta aceptada expresamente.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS OIFICNAS LIQUIDADORAS

## TRIBUTOS MUNICIPALES

### TRIBUNAL SUPREMO .....41

- Situaciones consolidadas en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 SENTENCIA DE 17 DE JULIO DE 2024.....41

### IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....44

- Responsabilidad patrimonial por la inconstitucionalidad del Impuesto.....44
- Adjudicación de una vivienda por una cooperativa a sus socios.....45



## TRIBUNAL SUPREMO

### Situaciones consolidadas en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021

SENTENCIA DE 17 DE JULIO DE 2024

De conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Cuando el contribuyente presentó la solicitud de rectificación de su autoliquidación, el 28 de octubre de 2021, basándose en la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que, a su juicio, proyectaba sobre dicha autoliquidación la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, concurría ya una situación consolidada, aunque la fecha de publicación de la Sentencia fuera el 25 de noviembre de 2021.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 14 de septiembre de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si las solicitudes de rectificación formuladas después de dictarse la STC 182/2021 de 26 de octubre, pero antes de la publicación de la sentencia (25 de noviembre de 2021), tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser rectificadas con fundamento exclusivo en la mencionada sentencia.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL, tras la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021; y el artículo 38.Uno LOTC. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El letrado del Ayuntamiento de La Coruña, en representación del Ayuntamiento de La Coruña, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 30 de octubre de 2023, que observa los requisitos legales. Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en

cuanto a la aplicación de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ("TRLHL"), "BOE" núm. 59, de 9 de marzo, tras la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, ECLI:ES:TC:2021:182; y el artículo 38.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional ("LOTIC"), "BOE" núm. 239, de 5 de octubre.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - La controversia jurídica

La cuestión de interés casacional consiste en determinar si, en el presente caso, nos encontramos ante una situación consolidada a los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, específicamente, con relación a una solicitud de rectificación de autoliquidación practicada en concepto de IIVTNU, rectificación planteada el 28 de octubre de 2021, esto es, entre la fecha de dicha sentencia y la de su publicación (25 de noviembre de 2021).

SEGUNDO. - Remisión a los antecedentes jurisprudenciales y resolución de pretensiones. El planteamiento de la parte recurrente ha sido acogido entre otras, en sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo 949/2023 de 10 de julio (rca. 5181/2022, ES:TS:2023:3294) y 978/2023 de 12 de julio (rca. 4701/2022; ES:TS:2023:3100), señalando que:

"[...] de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021. Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio ( STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021". La sentencia del juzgado de lo Contencioso-Administrativo estimó el recurso del contribuyente al entender que la referencia temporal sobre situaciones consolidadas debe situarse no en la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, sino en el momento de su publicación (25 de noviembre de 2021), de manera que al ser contrario dicho criterio a la jurisprudencia expuesta, procede, estimando el recurso del ayuntamiento de Coruña, casar y anular la sentencia de instancia.

En consecuencia, cabe advertir que, cuando el contribuyente presentó la solicitud de rectificación de su autoliquidación, basándose en la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que, a su juicio, proyectaba sobre dicha autoliquidación la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, concurría ya una situación consolidada, por lo que procede desestimar su recurso contencioso-administrativo.

### TERCERO. - Sobre las costas

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, no ha lugar a un pronunciamiento condenatorio ante las dudas jurídicas que suscita la cuestión controvertida, por lo que de conformidad con el art. 139.1 LJCA, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Fijar como doctrina del recurso la expresada en el Fundamento de Derecho Segundo, por remisión a las sentencias del Tribunal Supremo 949/2023 de 10 de julio (rca. 5181/2022, ES:TS:2023:3294) y 978/2023 de 12 de julio (rca. 4701/2022; ES:TS:2023:3100).

2.- Estimar el recurso de casación núm. 6737/2022, interpuesto por la representación procesal del ayuntamiento de La Coruña, contra la sentencia núm. 90/2022 de 14 de junio, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 1 de La Coruña, en el recurso contencioso-administrativo núm. 92/2022, sentencia que se casa y anula.

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 92/2022, interpuesto por la representación procesal de don Eusebio , contra la resolución de 18 de marzo de 2022 del Ayuntamiento de La Coruña, que inadmitió la solicitud de rectificación planteada el 28 de octubre de 2021, de autoliquidación por el concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

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

#### RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL POR LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO.

Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de julio de 2024.

Se impugna en este recurso el Acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 4 de julio de 2023, en virtud del cual se desestiman sesenta y cuatro solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formuladas por los interesados que se citan en el anexo al Acuerdo, con sustento en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En el citado Acuerdo se señala que el principio de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de declaración de inconstitucionalidad de una ley admite excepciones, con cita de la sentencia núm. 1620/2019, de 21 de noviembre, del Tribunal Supremo, cuando circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían, como hipótesis no descartable, llegar a explicar y justificar una afirmación contraria, que aseverara que el perjudicado tuviera el deber de soportar el daño.

Para el Tribunal, la antijuricidad del daño, como se señaló en su sentencia de 21 de noviembre de 2019, en los casos en que el título de imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador lo es la posterior declaración de inconstitucionalidad de la ley o norma con fuerza de ley cuya aplicación irrogó el perjuicio, debe imponerse como regla general o de principio la afirmación o reconocimiento de la antijuricidad de éste, pues si tiene su origen en esa actuación antijurídica de aquél, constatada por dicha declaración, sólo circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían, como hipótesis no descartable, llegar a explicar y justificar una afirmación contraria, que aseverara que el perjudicado tuviera el deber jurídico de soportar el daño. Esa regla general o de principio es, sin duda, la que se desprende con toda evidencia de nuestra jurisprudencia iniciada en las primeras sentencias del año 2000, en donde se señala que no parece necesario abundar en razones explicativas de la antijuricidad del daño, dado que éste se produjo exclusivamente en virtud de lo dispuesto en un precepto declarado inconstitucional o que no existía para los recurrentes el deber jurídico de soportar ese perjuicio, puesto que el mismo lo produjo una ley posteriormente declarada inconstitucional.

Aunque de una declaración de inconstitucionalidad puede extraerse la presunción de la antijuricidad de los daños derivados de los actos de aplicación, lo cierto es que tal presunción no es absoluta y puede ser desvirtuada por las circunstancias que concurren en el caso concreto, como aquí acontece. No existe, pues, el automatismo pretendido por la parte actora, que deduce su derecho a la indemnización del simple hecho de haber abonado el tributo, obviando que anteriormente se pudo tener en cuenta la doctrina constitucional emanada de las SSTC 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, y en los que hubiera podido articular una prueba del hecho imponible en línea con lo declarado por la STC 182/2021, sin que se pusiera de manifiesto una realidad patrimonial que sometida a tributación contraviniera el principio de capacidad económica. La inactividad de la parte, que derivó en una insuficiencia probatoria se hace ahora extensiva, en este proceso, a la determinación de la efectividad del daño y a su cuantía.

## ADJUDICACIÓN DE UNA VIVIENDA POR UNA COOPERATIVA A SUS SOCIOS.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 17 de mayo de 2024.

La cuestión controvertida consistente en determinar si la adjudicación de una vivienda por una cooperativa a una de los socios es una auténtica transmisión y como tal ha de tributar por la modalidad TPO del ITPAJD como defiende la Administración o si por el contrario no se trata de un auténtica transmisión sino de una mera concreción de derechos y como tal operación habría de quedar sujeta simplemente a la modalidad del AJD del referido Impuesto, quedando solo gravado el otorgamiento de la escritura pública de adjudicación, como sostiene la parte demandante.

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 aludido 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 mencionado 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.

No admiten como transmisión onerosa, sino más bien como concreción de derecho preexistente, en el mismo sentido a la reiterada Jurisprudencia relativa a la disolución de condominios, nuevamente, no idéntica a la de autos, pero si coincidente en lo esencial con el supuesto de autos.

