

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• Real Decreto 249/2023, de 4 de abril.....3

NOVEDADES NORMATIVAS

• “EL ALCANCE DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS”

Juan Calvo Vérez.
Catedrático de Derecho financiero y tributario.
Universidad de Extremadura.....9

TEMAS FISCALES

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS28

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....28

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones41

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
- Sentencia 17/2023, de 9 de marzo de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 735-2022.....48

• CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....56

- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....56

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS.....4

- Real Decreto 249/2023 de 4 de abril.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

- Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, por el que se modifican el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio; 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre; el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

Se transcriben los artículos de mayor interés para la gestión de los tributos cedidos:

Artículo 1. Modificación del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo:

Uno. Se modifica el apartado 10 del artículo 25, que queda redactado de la siguiente forma:

«10. Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, para que dicho ingreso sea realizado, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la notificación del acuerdo de denegación implicará que deba iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de no haberse iniciado con anterioridad a dicha notificación.»

Dos. Se modifica el apartado 2 del artículo 42, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, para que dicho ingreso sea realizado, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la notificación del acuerdo de denegación implicará que deba iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de no haberse iniciado con anterioridad a dicha notificación.»

Tres. Se modifica el apartado 1 del artículo 44, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. La solicitud de suspensión con prestación de otras garantías a que se refiere el artículo 233.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, presentada junto con la documentación a la que se refiere el artículo 40.2.b) de este reglamento, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, salvo que concurra la circunstancia a la que se refiere el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.»

Cuatro. Se modifican los apartados 2 y 4 del artículo 46, que quedan redactados de la siguiente forma:

«2. Si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión, salvo que concurra la circunstancia a la que se refiere el párrafo segundo del artículo 161.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.»

«4. Subsanados los defectos o cuando el trámite de subsanación no haya sido necesario, el tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud, si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de su presentación, y será notificada, en todo caso, al interesado y al órgano de recaudación competente.

La inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado.

El acuerdo de inadmisión a trámite no podrá recurrirse en vía administrativa.»

Artículo 2. Modificación del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio:

Uno. Se modifican los apartados 1 y 7 del artículo 40, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. El obligado al pago que pretenda utilizar el pago en especie como medio para satisfacer deudas a la Administración deberá solicitarlo al órgano de recaudación que tenga atribuida la competencia en la correspondiente norma de organización específica. La solicitud contendrá necesariamente los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.

b) Identificación de la deuda indicando, al menos, su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.

c) Lugar, fecha y firma del solicitante.

A la solicitud deberá acompañarse la valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos ambos por el órgano competente del Ministerio de Cultura o por el órgano competente determinado por la normativa que autorice el pago en especie. En defecto de los citados informes deberá acompañarse el justificante de haberlos solicitado.

Si la deuda tributaria a que se refiere la solicitud de pago en especie ha sido determinada mediante autoliquidación, deberá adjuntar el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

La solicitud de pago en especie presentada en periodo voluntario junto con los documentos a los que se refieren los párrafos anteriores impedirá el inicio del periodo ejecutivo, salvo que concurra la circunstancia a la que se refiere el párrafo segundo del artículo 161.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero no el devengo del interés de demora que corresponda.

La solicitud en periodo ejecutivo podrá presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados o sobre los que se hubiese constituido garantía de cualquier naturaleza y no tendrá efectos suspensivos. No obstante, el órgano de recaudación podrá suspender motivadamente las actuaciones de enajenación de los citados bienes hasta que sea dictado el acuerdo que ponga fin al procedimiento de pago en especie por el órgano competente.»

«7. Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.»

Dos. Se modifica el apartado 4 del artículo 52, que queda redactado de la siguiente forma:

«4. Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.»

Tres. Se modifica el apartado 5 del artículo 56, que queda redactado de la siguiente forma:

«5. El órgano competente para resolver acordará la compensación cuando concurren los requisitos establecidos con carácter general en la normativa tributaria y civil o, en su caso, en la legislación aplicable con carácter específico.

Si la resolución dictada fuese denegatoria, los efectos serán los siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.»

Artículo 4. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

Se modifica el apartado 4 del artículo 18 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que queda redactado de la siguiente forma:

«4. Los contribuyentes por obligación real que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la adquisición de bienes y derechos en España, una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto. En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, lo anterior no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación

en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Igual obligación incumbirá a los contribuyentes por obligación personal que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no sea Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación y antes de haber presentado el documento o la declaración, salvo si su regreso se fuera a producir antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de documentos. La designación se comunicará a la oficina territorialmente competente para la presentación del documento o declaración, acompañando a la comunicación la expresa aceptación del representante.»

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



NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TEMAS FISCALES.....4

“EL ALCANCE DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS”.....4

Juan Calvo Végez.

Catedrático de Derecho financiero y tributario. Universidad de Extremadura.

“EL ALCANCE DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS”

Juan Calvo Vérguez. Catedrático de Derecho financiero y tributario. Universidad de Extremadura.

-ABSTRACT:

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance de la tasación pericial contradictoria en el ámbito de los procedimientos tributarios a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se desprende claramente que no nos hallamos ante un procedimiento de impugnación de actos, sino ante un procedimiento de aplicación de los tributos en el que la Administración tiene la obligación de resolver todas aquellas cuestiones que se planteen.

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

Como es sabido la tasación pericial contradictoria constituye la facultad que asiste a los interesados en un procedimiento de comprobación de valores para confirmar o corregir valoraciones consideradas en la liquidación que deriva del mismo o bien cuando la ley propia del tributo así lo tenga previsto, como expediente autónomo que se promueve para corregir el resultado alcanzado en el valor de bienes y derechos consecuencia de un procedimiento de comprobación.

Se trata por tanto de una facultad reconocida al obligado tributario para poder cuestionar la valoración efectuada por la Administración, pudiendo ejercitarla siempre que los órganos de la Administración tributaria hayan acudido a un dictamen pericial empleando los medios de valoración de bienes y derechos recogidos en art. 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), pudiendo ejercitarse dicho derecho del contribuyente en el desarrollo de otros procedimientos de gestión tributaria, por ejemplo, de comprobación limitada (art. 136 a 140 de la LGT) o en la instrucción de un procedimiento de inspección (arts. 147 y siguientes de la LGT).

Mediante el procedimiento de la tasación pericial contradictoria el contribuyente puede aportar una valoración de un perito designado por aquél que respalde el valor fijado por la Administración en el curso del correspondiente procedimiento de comprobación. Difiendo el valor fijado por el perito designado por el contribuyente y el fijado por la Administración en más de 120.000 euros o un 10% de la tasación aportada por el contribuyente ha de designarse a un perito tercero.

Tal y como se ha indicado el procedimiento de tasación pericial contradictoria se inicia a instancia de parte, fijándose la fecha de cómputo de inicio del mismo en el momento en el que tiene entrada en el registro administrativo la solicitud del contribuyente. Por lo que respecta a su finalización, esta se producirá, como regla general, con motivo de la entrega de la valoración por el perito tercero a la Administración, pudiendo no obstante concluir aquél, entre otros motivos, por caducidad. El plazo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria es de seis meses, extendiéndose el mismo desde la solicitud formulada por el contribuyente dentro del plazo del primer recurso hasta la entrega del informe por el perito tercero.

La tasación pericial contradictoria no constituye un medio de impugnación, debido a que art. 57.2 de la Ley 58/2003 nunca la califica como tal para oponerse a los valores alcanzados por la Administración con el empleo de los medios que se describen en el apartado 1 del citado precepto. Se trata, por el contrario, de un instrumento destinado a confirmar o corregir las valoraciones resultantes de aplicar esos medios de valoración como consecuencia del contenido técnico que encierra todo dictamen evacuado por un perito experto en materia determinada. Si se tratase de un verdadero medio de impugnación mediante la práctica de la tasación pericial contradictoria el obligado tributario podría someter a revisión cualquier elemento relativo al acto de liquidación tributaria con el que se manifieste disconforme empleando argumentación jurídica y no exclusivamente técnica.

A pesar de ello señaló el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 13 de enero de 2016 que la tasación pericial contradictoria se configura como un medio de impugnación, debiendo comunicarse al obligado tributario, si bien no constituye en puridad un recurso. De acuerdo con lo declarado por el TEAC en la citada Resolución la tasación pericial contradictoria se configura como un medio de impugnar los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad. Y, al ser un medio de impugnación, ha de comunicarse al obligado tributario, a través de la correspondiente notificación, el derecho que le asiste a promoverla, así como el órgano y plazo en el que puede ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el art. 135.1 de la Ley 58/2003. En caso de falta de notificación al interesado de su derecho a promoverla procederá retrotraer las actuaciones a fin de que se practique una nueva notificación de la liquidación en la que se indique tal derecho. Ahora bien, tal y como matiza el TEAC en dicha Resolución, si bien en efecto la tasación pericial contradictoria constituye un medio de impugnación, no representa en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación en que concluyó el procedimiento inspector en cuyo seno fueron comprobados administrativamente determinados valores, sin que en ningún momento se advirtiese al obligado tributario de su derecho a instar dicha tasación pericial contradictoria. No obstante, y sin perjuicio de ello, en el caso de que el órgano revisor advierta que tal comunicación al interesado no se ha producido y el mismo no hubiera instado dicho procedimiento de tasación, habrá de ordenar que se proceda a dicha comunicación, sin entrar en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas.

Lo dispuesto por el TEAC en la citada Resolución sería posteriormente matizado por el citado Tribunal en su Resolución de 8 de marzo de 2018 en el sentido de que, si bien ciertamente la tasación pericial contradictoria constituye un medio de impugnación, no representa en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación en que concluyó el procedimiento inspector en cuyo seno fueron comprobados administrativamente determinados valores, sin que en ningún momento se advirtiese al obligado tributario de su derecho a instar dicha tasación pericial contradictoria.

Ahora bien sin perjuicio de ello, en el caso de que el órgano revisor advirtiese de que tal comunicación al interesado no se ha producido y el mismo no hubiera instado dicho procedimiento de tasación, habrá de ordenar que se proceda a dicha comunicación, sin entrar en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas. En el presente caso planteado el TEAC consideró adecuadamente advertida a la interesada de su derecho de promover la tasación pericial contradictoria, no siendo preciso que esta advertencia se dé a la interesada en el acuerdo de liquidación, resultando especialmente adecuado haberla proporcionado en el mismo acto en que se le da cumplida y extensa información de los dictámenes de valoración del Gabinete Técnico, así como de su incidencia en la base imponible de la obligada tributaria.

De cualquier manera no estamos en presencia de un procedimiento de impugnación de actos, sino ante un procedimiento de aplicación de los tributos en el que la Administración tiene la obligación de resolver todas aquellas cuestiones que se planteen. El eventual incumplimiento del plazo de resolución fijado no conduce además al silencio positivo ni la aceptación de la valoración propuesta por el perito del obligado tributario.

En consecuencia nos hallamos ante un último derecho del contribuyente, siendo la tasación pericial contradictoria un mecanismo de corrección de la valoración administrativa efectuada por el procedimiento establecido en el art. 57 de la LGT. Pese a que la tasación pericial contradictoria no puede considerarse propiamente como un recurso, su intención es impugnatoria, tal y como se encargó de señalar en su día la Resolución del TEAC de 9 de junio de 1999. En todo caso no es la única manera de refutar la tasación comprobadora de la base realizada por la Administración que, además, está obligada a fundar suficientemente los valores a los que ha llegado en sus comprobaciones.

El procedimiento promoviendo la tasación pericial contradictoria solo es posible instruirlo cuando el obligado tributario, a través de él, se oponga a la valoración administrativa cuestionando elementos técnicos de su contenido ya que, de no ser así, se entenderá que su deseo no es instar este expediente de valoración sino impugnar el acto administrativo de liquidación que toma como fundamento el valor dado a ciertos bienes y derechos por el órgano administrativo que lo dicta, empleando los medios previstos en el art. 57.1 de la LGT.

II. EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

Como es sabido del art. 57.1 de la vigente LGT de 2003 desapareció como medio de comprobación en poder de la Administración tributaria la tasación pericial contradictoria. De acuerdo con el apartado 2 de dicho precepto la tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de dicho precepto. Así las cosas con el vigente art. 57 de la Ley 58/2003 se ratificó el carácter netamente impugnatorio de la tasación pericial contradictoria.

En el ámbito de la tasación pericial contradictoria (que constituye un procedimiento esencialmente dialéctico diseñado para la fijación de un valor definitivo de los bienes o derechos transmitidos tomando como punto de partida el inicial desacuerdo del contribuyente con el valor comprobado por la Administración mediante el procedimiento de comprobación de valores) la propia Administración podrá entrar a revisar los aspectos formales de la tasación pericial, o sea el procedimiento seguido, así como los requisitos de titulación de los peritos, la motivación de los avalúos o aprecios y otras diversas cuestiones de derecho, susceptibles todas ellas de revisión en vía administrativa, pero a la vez la naturaleza dirimente de la actuación del tercer perito determina la imposibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos puedan revisar la pericia y el avalúo llevado a cabo por el tercer perito.

Al tratarse de un procedimiento iniciado a instancia de parte la caducidad que en él se prevé como forma de concluir el procedimiento se remite a la provocada por el obligado tributario que lo ha promovido y será declarada cuando, habiéndose advertido una paralización en el desarrollo de las actuaciones por causa a él imputable tras quedar advertido de ello por el órgano instructor del expediente, transcurran tres meses sin que se haya producido su reanudación.

Tal y como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco de 1 de marzo de 2017 en el caso de no optar ab initio, esto es, notificada la comprobación "separada" de valores, por la tramitación del expediente de tasación pericial contradictoria el interesado podrá instar ese procedimiento si su reclamación contra dicha comprobación no prosperase. Y no porque se haya reservado ese derecho, lo que solo está previsto para el caso de que el recurso o reclamación contra la comprobación de valores se fundase en defectos de la notificación (expresión insuficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para modificar los valores declarados) sino porque la normativa tributaria reserva al contribuyente su ejercicio en otro momento. El no haber instado tasación pericial contradictoria inicialmente no puede comportar la consecuencia "fatal" de la preclusión del derecho a la tramitación de ese procedimiento, ni prevista por la normativa tributaria ni conforme a su articulación de los medios de oposición a la comprobación de valores.

El procedimiento resulta por tanto iniciado a instancia de parte en disconformidad con la valoración administrativa pero nunca de oficio, debiendo estarse a lo dispuesto en el art. 104.3 de la Ley 58/2003, de conformidad con el cual en estos procedimientos el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa produce los efectos que establezca su normativa reguladora. En efecto, la consecuencia que deriva de su no resolución en el plazo máximo de duración (seis meses) no puede ser otra que la prevista en estos casos para los actos presuntos, esto es, el silencio positivo conforme se señala en el citado art. 104.3 de la LGT, que únicamente se producirá cuando, habiendo sido emitido por los peritos de la Administración tributaria dictamen técnico sobre el valor de bienes y derechos que cuantifican una base imponible, y propuesto por el interesado informe a cargo de perito nombrado a su cargo no coincidente con aquél, resulte inevitable acudir al criterio de un tercer perito que, habiendo sido nombrado al efecto, dilate su dictamen en el tiempo consumiéndose el plazo de seis meses para la resolución del procedimiento de tasación pericial contradictoria a contar desde el momento en que fuera promovida.

No obstante tal y como se advierte en dicho precepto en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda y, en defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo a excepción de aquellas formuladas en los procedimientos de ejercicio

del derecho de petición regulado en el art. 29 CE y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

En consecuencia, no fijándose plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria habría que estar al plazo general de seis meses fijado en el art. 104.1 de la Ley 58/2003. Y, no estando tampoco previstos expresamente los efectos de su transcurso sin haberse notificado resolución, podría en principio apreciarse que, de acuerdo con lo establecido en el art. 104.3 de la LGT, nos encontraríamos ante un supuesto de silencio administrativo positivo al tratarse de un procedimiento iniciado a instancia del interesado, lo que implicaría la aceptación, definitiva en vía administrativa, del valor propuesto por el contribuyente. Ello será así salvo en los casos en que la tasación pericial contradictoria se instruya al hilo del desarrollo de un procedimiento de gestión tributaria (por ejemplo, de comprobación de valores o de comprobación limitada) o bien de un procedimiento de inspección. En estos dos últimos supuestos cabría estimar que su plazo de duración habría de plegarse al general señalado para la duración de ellos, esto es, de seis meses si se desarrolla en el recorrido de las actuaciones de un procedimiento de gestión tributaria o de dieciocho meses si se instruye dentro de un procedimiento de inspección tributaria.

La aplicación subsidiaria del plazo de seis meses que se prevé para la resolución de este procedimiento en el art. 104.1 de la LGT solo operaría por tanto cuando la tasación pericial contradictoria se desarrollase como procedimiento autónomo, lo que habría de ocurrir cuando así estuviese previsto su ejercicio en la ley propia de un tributo o bien cuando se hubiese hecho reserva de su promoción con ocasión de la impugnación de una liquidación tributaria consecuencia de un procedimiento de comprobación de valores. Únicamente en dichos supuestos el plazo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria habría que sujetarlo a los seis meses de duración máxima, a contar desde que fuese promovido el ejercicio de este derecho por el obligado tributario.

A pesar de ello la Resolución del TEAC de 4 de febrero de 2016 fijó como doctrina que las circunstancias de que el procedimiento de tasación pericial contradictoria haya excedido su plazo máximo de seis meses son aquellas que derivan de la naturaleza jurídica que, según la jurisprudencia de la Audiencia Nacional y del propio Tribunal Supremo, tiene el procedimiento de tasación pericial contradictoria. Se trata concretamente de un "medio de impugnación" de la liquidación que se ejerce

a través de un procedimiento específico, no siendo de aplicación lo dispuesto por aquel entonces en el art. 150.5 de la LGT, ya que no se vuelve al procedimiento inspector, sino que se está en una fase posterior, a saber, en un procedimiento de revisión de la liquidación que puso fin a dicho procedimiento, alternativo y previo a los recursos ordinarios, planteando la superación del plazo máximo las consecuencias propias del silencio negativo.

Tras indicar el TEAC a través de la citada Resolución que tradicionalmente se ha considerado que la naturaleza jurídica de la tasación pericial contradictoria es la de un "medio de impugnación" que se ejerce a través de un procedimiento específico, contradictorio, para combatir una actuación administrativa de índole pericial, subraya el citado Tribunal que el hecho de que la presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria (o la reserva del derecho a promoverla en los supuestos en que tal reserva se prevea) "suspenda" la ejecución de la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados no viene sino a confirmar su naturaleza jurídica impugnatoria, ya que a través de la tasación pericial contradictoria puede haber lugar a la anulación y sustitución de la liquidación primitiva por otra que se dicte conforme a los nuevos valores fijados en el seno de la referida tasación.

Al amparo de dicha doctrina administrativa quedó configurada la tasación pericial contradictoria como un procedimiento de naturaleza dialéctica pero esencialmente revisora del valor comprobado, constituyendo los efectos del silencio administrativo una vez transcurrido el plazo máximo de resolución sin haber recaído la misma los propios de los recursos y reclamaciones administrativas. De este modo habrá de tenerse presente el silencio negativo que implica la confirmación en vía administrativa del valor comprobado así como el deber subsistente de resolver el procedimiento, que no cesa por el hecho de haber excedido su plazo máximo. Dicho exceso temporal no produce, en ningún caso, la caducidad de este procedimiento.

Tal y como se afirmó en la citada Resolución del TEAC de 4 de febrero de 2016 *"El Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia (Sentencias de 16 de diciembre de 2003; de 30 de abril de 1999; de 19 de diciembre de 2001; de 2 de enero y de 4, 5, 22 y 28 de marzo de 2002; y de 18 de enero de 2003, entre otras) viene a confirmar la naturaleza impugnatoria del procedimiento de TPC, pues señala que no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de ser 'impugnados' de manera previa e independiente al acto de liquidación, sino solo aquellos respecto de los que exista una 'previsión legal de esa impugnación, como ocurre en el supuesto contemplado*

en el artículo 52.2 Ley 230/1963, General Tributaria, a propósito de la tasación pericial contradictoria, en que se reconoce el derecho a promoverla, 'aparte de', en todo caso, los demás procedimientos de revisión que enjuicien la comprobación fiscal.

Respecto de la primera cuestión, son reiterados los pronunciamientos que afirman que no se produce caducidad del procedimiento de TPC por la superación del plazo de seis meses, al haber sido éste procedimiento incoado por el propio obligado tributario, salvo que la dilación pudiera serle imputable, en cuyo caso operaría en su contra decayendo esta vía de revisión técnica de la valoración.

Así lo concluyó ya la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 noviembre 2009, recurso 353/2008 (...).

Ya con anterioridad el TEAC, a través de Resolución de 18 de marzo de 2014, había manifestado que la tasación pericial contradictoria constituye un procedimiento que siempre se inicia a instancia de parte y que tiene por objeto impugnar los valores previamente comprobados por la Administración Tributaria en aplicación del art. 57 de la LGT. El carácter impugnatorio del procedimiento de tasación pericial contradictoria está implícito en su naturaleza.

Continuando con nuestro análisis en dicho procedimiento de tasación pericial contradictoria la valoración se efectúa por un técnico objetivo, imparcial e independiente al que ambas partes (Administración y contribuyente) se someten, constituyendo dicho procedimiento en sí mismo la máxima garantía para los interesados en relación a la comprobación de valores, dada la profesionalidad, independencia y objetividad de los peritos designados, lo que justifica que, en sede de revisión económico-administrativa, no pueda entrarse a analizar los criterios técnicos utilizados en el tercer informe, sino limitarse al examen del cumplimiento de los requisitos formales y procedimentales llevados a cabo en el mismo.

Ahora bien desde nuestro punto de vista no constituye una solución obligar al contribuyente a acudir a la tasación pericial contradictoria¹, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda Pública. Ello colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad

de los actos administrativos porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Téngase presente además que en esta materia la carga de la prueba del art. 114 de la LGT rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Tal y como tiene declarado el TSJ. de Aragón en su Sentencia de 11 de marzo de 2019 (que sigue la línea iniciada en su Sentencia de 26 de abril de 2017) los costes teóricos de construcción no pueden motivar la valoración del tercer perito. En el presente caso planteado la tasación pericial contradictoria utilizó en la valoración el método residual, tras descartar el método de comparación, ya que no se disponía de testigos similares al suelo tasado. La resolución impugnada concretó en dos extremos la falta de motivación que reprochaba a la valoración del tercer perito. Concretamente señalaba en el presente caso el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que el informe no daba razón alguna de porqué aplicaba una determinada edificabilidad y unos determinados costes de construcción. Para llegar a determinar en la valoración inmobiliaria el importe de los costes de construcción podían aplicarse diferentes baremos, a saber, desde los correspondientes al coste medio por tipologías que aparecían en bases de datos o se publican en revistas especializadas a los que se utilizan por los Colegios de Arquitectos o bien otros.

En el presente caso, en relación al coste de construcción aplicado para llegar a la valoración el perito tercero nada precisó, limitándose únicamente a enunciar que "En base a los costes de construcción teóricos obtenidos y las características constructivas de la edificación, se calcula el presupuesto teórico de construcción". Sin embargo para el Tribunal aludir a un "coste teórico" no resulta bastante, debiendo ofrecerse al interesado algún dato concreto para que pueda verificarse en su integridad el contenido de la pericia y en su caso, combatir la valoración. Y, a falta de esa concreción, incurría el informe cuestionado en falta de motivación, al igual que faltaba la razón por la que se alcanzaban como edificabilidad de la parcela la magnitud reflejada que, al multiplicarla por el valor medio en venta de las viviendas a edificar, daba como resultado los ingresos totales por la venta de la promoción. La falta de motivación que atribuyó el TEAR a la valoración se aprecia por el Tribunal, ya que el proceso lógico técnico por el que se llega a la determinación del valor del inmueble carece de elementos que debe poder conocer el interesado, lo que incide en el derecho de defensa.

¹ El propio Tribunal Supremo (TS) reflejó estas ideas y dispuso en Sentencias como las de 18 de enero de 1995 y 29 de diciembre de 1998 que solamente cuando el sujeto pasivo se encuentra con una motivación adecuada puede ejercer adecuadamente su derecho de defensa y promover la tasación pericial contradictoria. Desde entonces han sido innumerables los pronunciamientos judiciales surgidos en este mismo sentido.

Por otra parte, y tal y como declaró el TEAC en su Resolución de 30 de octubre de 2014, en los supuestos de responsabilidad del art. 42.2 de la LGT, si la Administración realiza comprobación de valores, cabrá pedir la tasación pericial contradictoria, pero no reservar el derecho a pedirla, no produciéndose además la suspensión, ya que no está prevista en dicho procedimiento, habiendo sido diseñado además el art. 135.1 de la LGT para la práctica de liquidaciones.

La posterior Resolución del TEAC de 28 de abril de 2015 estimaría el recurso de alzada en unificación de criterio interpuesto por el Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria en relación con el momento temporal al que debe ir referida la valoración de los bienes ocultados causantes de la aplicación del citado art. 42.2 de la LGT, el cual se ha de situar en el instante en el que se produjo el vaciamiento patrimonial. En todo caso subrayó el TEAC a través de este pronunciamiento que la Administración podrá aceptar la valoración otorgada por las partes (no resultando de aplicación los arts. 57 y 135 de la LGT) o bien utilizar los medios de valoración previstos en el primero de dichos preceptos.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria no determina además la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad. Tal suspensión únicamente está prevista en el art. 135.1 de la Ley 58/2003 para los actos administrativos de liquidación, en los que se determinaría la cuota tributaria e intereses de demora. Y en los casos de la obligación de los responsables solidarios no se trataría de liquidar, sino que se estarían utilizando los medios de comprobación de valores en un estadio previo a la propia declaración de responsabilidad, en aras a determinar el límite de la misma en función del menor de dos valores, el de los bienes o el importe de la deuda. Asimismo la solicitud de tasación pericial contradictoria tampoco suspende el plazo para la interposición de las reclamaciones económico-administrativas, por lo que podrían simultanearse.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria la Administración tributaria debe notificar en el plazo de un mes la liquidación que habría de tomar la valoración que correspondiera, no pudiendo promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no pudiendo efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos. Con la notificación de dicha liquidación se iniciaría el plazo previsto en el art. 62.2 de la Ley 58/2003 para que el ingreso fuera efectuado, así

como el cómputo del plazo para interponer el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el caso de que dicho plazo hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria.

¿Puede una Administración tributaria desatender la impugnación de una valoración inmobiliaria derivada de una tasación pericial contradictoria instada por la contribuyente y que se considera viciada con varios errores y defectos, al aplicarse (con invocación del principio que prohíbe la *reformatio in peius*) otra valoración resultante de la tasación pericial contradictoria instada por otro coheredero en relación con los concretos bienes discutidos y que arrojaba para los mismos un valor inferior?

Dentro del ámbito, por ejemplo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), ¿resulta posible asumir con relación a cada coheredero resultados valorativos dispares como consecuencia de dos tasaciones periciales contradictorias que, teniendo por objeto el mismo bien de una herencia, hayan sido instadas de forma individual por cada uno de los coherederos sin intervención del otro? Al amparo del principio de prohibición de la *reformatio in peius*, ¿se puede aplicar el resultado de una tasación pericial contradictoria seguida para distinto contribuyente sobre el mismo bien heredado, más beneficiosa que la tasación pericial contradictoria seguida con el interesado?

De acuerdo con lo declarado a este respecto por el TS mediante Sentencia de 1 de julio de 2021 si, cuando el interesado solicita la tasación pericial contradictoria, la Administración no gestiona dicho procedimiento sino que lo resuelve aplicando el antecedente de la tasación pericial seguida a solicitud de otro interesado, siendo anulada dicha Resolución por el Tribunal Económico-Administrativo ordenándose reiterar la tasación pericial contradictoria solicitada por el recurrente, será al resolver ésta cuando se le aplique a aquél el principio de la *reformatio in peius* si la tasación pericial contradictoria que sustituye a la previamente anulada arroja un resultado superior a aquella.

Ciertamente son innumerables las comprobaciones de valores que se giran por las CC.AA. en la gestión del ITPyAJD y del ISD, así como el número de ellas que se rechazan por los tribunales económico-administrativos o en sede judicial, casi todas ellas por considerar inmotivada la valoración de las comprobaciones de valor que encierran. En este sentido resulta fundamental aclarar naturaleza de las actuaciones administrativas que se desarrollan para llevar a cabo la segunda y ulteriores

comprobaciones al objeto de poder conocer cuando menos de qué plazo dispone la Administración para valorar, esto es, si ha de estarse al mes establecido en el art. 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA) o, por el contrario, a los seis meses de los arts. 104, 134 o 150 de la Ley 58/2003 que podrían resultar aplicables.

Por otra parte, ¿cabe la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria si toma como valor de los bienes la valoración del perito tercero? Al objeto de dar respuesta a esta cuestión con interés casacional el TS dictó en su día Auto de 6 de octubre de 2021. Consideró al respecto la Sentencia recurrida que el expediente de tasación pericial contradictoria no se correspondía con uno de los medios de comprobación de valores a efectos de determinación de la base imponible, sino como un elemento de confirmación o corrección de los valores asignados con aquellos medios.

Como ya sabemos la tasación pericial contradictoria constituye un procedimiento más próximo a la revisión reconociéndose en el mismo una naturaleza impugnatoria, esto es, una suerte de incidente o medio de prueba adicional en sede de impugnación, por este medio, de la liquidación que se discute. Ello permite distinguir conceptualmente la tasación pericial contradictoria de la comprobación de valores sin que, por ello, forme parte de los procedimientos de gestión a que alude el art. 123 de la LGT. El instituto de la tasación pericial contradictoria no es de obligatoria tramitación para el contribuyente, quien también puede elegir, ante una liquidación que es contraria a sus intereses, impugnarla, agotando los recursos pertinentes. No obstante si opta por la tasación pericial contradictoria asume el contenido del informe del tercer perito o, más exactamente, el importe de la tasación que incorpora y, por ello, al igual que en los casos descritos y por imperativo de los principios de igualdad y seguridad jurídica.

Debido a ello en el citado Auto del TS se planteaba la necesidad de interpretar el art. 135 LGT, aunque no hubiese sido citado expresamente por el recurrente. La concreta cuestión con interés casacional consistía en determinar si es posible la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el art. 135 de la Ley 58/2003 (seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles) cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero. Y, siendo ello

así, el TS debía aclarar si el hecho de que la liquidación dictada hubiese tomado como valor de los bienes el valor asignado por el perito tercero excluye el control de su legalidad por los tribunales o si, por el contrario, merma o limita de algún modo los motivos de impugnación que el contribuyente puede alegar en la vía judicial, y, que, por tanto, deben ser examinados por el órgano judicial.

Finalmente resolvió al respecto el Alto Tribunal en su Sentencia de 23 de enero de 2023 que cabe la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el art. 135 de la LGT seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles, en aquel caso en el que la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero.

A juicio del TS el hecho de que la liquidación dictada haya tomado como valor de los bienes el asignado por el perito tercero no excluye el control pleno de su legalidad por los tribunales, pudiendo los contribuyentes alegar los motivos de impugnación que consideren oportunos, sin merma o limitación alguna. Procede así en el presente caso el Alto Tribunal a estimar el recurso de casación interpuesto contra Sentencia del TSJ. de Galicia ordenando la retroacción de actuaciones del recurso a la fase de prueba para que la Sala de instancia, una vez acordada la conformidad jurídica de la posibilidad de impugnación de la liquidación dictada tras procedimiento de tasación pericial contradictoria cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero, se pronunciara sobre la prueba pericial judicial solicitada por otrosí en el escrito de demanda, continuando con ello el recurso hasta su finalización mediante sentencia.

III. LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA Y SUS CONSECUENCIAS.

Partiendo de lo dispuesto en el art. 104 de la LGT, que regula como es sabido los plazos máximos de duración de los procedimientos y los efectos del transcurso de los mismos, cabe estimar que el plazo de resolución del procedimiento de tasación pericial contradictoria, en defecto de regulación expresa, es de seis meses así como que, siendo esta la clave, en ausencia de resolución expresa en dicho plazo, debe entenderse desestimada la pretensión del interesado (silencio negativo). Y ello debido a que el incumplimiento del plazo de seis meses por parte de la Administración tributaria no determina la caducidad al tratarse de un procedimiento de impugnación de los

valores comprobados por la Administración, iniciado a instancia de parte y no de oficio (art. 104.4 de la LGT). La caducidad en este procedimiento únicamente sería aplicable en caso de inactividad del interesado, en los términos del art. 104.3, último párrafo, de la LGT, caducidad que determinaría el archivo de la solicitud, que se tomara como valor el que hubiera servido de base a la liquidación inicial y que el interesado no pudiera promover nuevamente la tasación pericial contradictoria.

Con carácter adicional se ha de tener presente que nos hallamos ante un procedimiento que tiene por objeto la corrección o impugnación del acto administrativo de valoración previamente dictado por la Administración tributaria y el art. 104.3 de la LGT atribuye silencio negativo a las solicitudes formuladas por los interesados en aquellos procedimientos que, como este, tengan por objeto la impugnación de actos, ya que lo impugnado es un acto de comprobación de valores de la Administración tributaria.

Señala el TS en su Sentencia de 9 de julio de 2020 que el plazo para iniciar la tasación pericial contradictoria comienza en el momento de dictarse el acto administrativo, esto es, la resolución del recurso que pone fin a la vía administrativa. Y, a este respecto, a pesar de que la normativa tributaria no define de forma expresa qué se entiende por acto firme en vía administrativa, de conformidad con la cláusula general de supletoriedad del art. 7.2 de la Ley General Tributaria respecto del Derecho Administrativo y el Derecho Común cabe acudir al art. 25.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), a resultas del cual, y dado que la conclusión de la vía económico-administrativa constituye un requisito inexcusable para acceder a la vía judicial de impugnación, ha de entenderse que la resolución firme a la que aluden los preceptos antes referidos es la que pone fin a la vía económico administrativa.

De acuerdo con lo señalado por el TS la firmeza en dicha vía del acuerdo hace referencia al agotamiento de los recursos administrativos por no haber recurso administrativo alguno. Dicha firmeza se produce cuando contra el acuerdo no cabe interponer recurso administrativo alguno. Así, conforme al art. 135.1 de la LGT y al art. 120.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD), el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia en el momento de dictarse el acto administrativo, que

pone fin a la vía administrativa. Recuerda además el Alto Tribunal a través del citado pronunciamiento que es necesario informar en la notificación del acto declarativo de la responsabilidad solidaria (o de la liquidación) que haya estado precedido de una comprobación de valores de la posibilidad impugnatoria que comporta la tasación pericial contradictoria, con carácter previo al recurso o reclamación económico-administrativa. Y ello atendiendo a la clara voluntad del legislador en configurar esa información como una importante garantía del administrado para facilitar su derecho a la impugnación de toda actividad administrativa que afecte a sus derechos e intereses, así como al hecho de que, tal y como se ha venido analizando, la citada tasación no deja de ser sino un específico medio de impugnación frente a uno de los elementos de las resoluciones tributarias.

Afirma concretamente el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 9 de julio de 2020 que "(...) *La firmeza en vía administrativa del acuerdo hace referencia al agotamiento de los recursos administrativos por no haber recurso administrativo alguno, esto es, a la firmeza en vía administrativa que se produce cuando contra el acuerdo no cabe interponer recurso administrativo alguno (...)* Conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 135 LGT y en el apartado 1 del artículo 120 RITPAJD, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia en el momento de dictarse el acto administrativo (resolución del recurso) que pone fin a la vía administrativa (...)"

De ello se desprende por tanto que, en aquellos casos en los que la comprobación de valores se halle encuadrada dentro de un procedimiento de gestión o de inspección en los que se haya producido un acto resolutorio de regularización la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria (o bien la reserva del derecho a promoverla) determinará suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Y aquella liquidación que se pudiera dictar a resultas del procedimiento de tasación pericial contradictoria pondría igualmente término al procedimiento administrativo en el que se halle inserta aquella.

Al amparo de lo anterior mediante Resolución de 27 de mayo de 2021 el TEAC procedería a modificar el criterio tradicionalmente mantenido respecto de las consecuencias derivadas de la superación del plazo

del procedimiento de tasación pericial contradictoria². Si bien en el supuesto de que la superación del plazo fuese debida a la inactividad del interesado resultaría de aplicación el art 104.3 de la Ley 58/2003, que permite declarar la caducidad del procedimiento instado de parte por inactividad del interesado por tres meses (lo que provocaría, tal y como se establece en el art. 162.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos) tomar el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y sin que pueda promoverse nuevamente tasación pericial contradictoria), siendo debida dicha superación del plazo a la inactividad de la Administración, y frente a la doctrina tradicionalmente mantenida por el TEAC (que únicamente consideraba que la superación del plazo del procedimiento de la tasación pericial contradictoria en estos casos tenía efectos en relación con la limitación del devengo de intereses de demora) concluye el TEAC en la citada Resolución de 27 de mayo de 2021 que la consecuencia de la superación del plazo no es propiamente la caducidad, sino la desaparición del efecto suspensivo que la tasación pericial contradictoria provocó en el procedimiento tributario principal, de suerte que continuará corriendo el plazo para finalizar el mismo sea un procedimiento de gestión o de inspección, con las consecuencias que de ello se produzcan.

Con carácter general la Administración cuenta con un plazo de seis meses desde la fecha de la solicitud de la tasación y la nueva liquidación que se dicte forma parte del procedimiento de tasación pericial contradictoria a efectos de caducidad. Así se desprende de lo declarado por el TS en su posterior Sentencia de 9 de julio de 2021. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria o la reserva del derecho a promoverla determina la suspensión de la ejecución, liquidación y del plazo para interponer el recurso o reclamación y afecta a la tutela judicial efectiva. En efecto, al instarse la tasación pericial contradictoria el acto liquidatorio del procedimiento principal queda suspendido en su eficacia y pierde su condición de acto final del procedimiento, lo que determina que ese procedimiento principal quede suspendido hasta que concluya el procedimiento de tasación pericial contradictoria. Si el plazo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria

se viese superado siendo responsable del exceso la Administración Tributaria la consecuencia necesaria de dicha situación habría de ser la reposición del derecho del contribuyente, levantándose la suspensión del procedimiento administrativo principal y continuando el plazo para la conclusión del mismo.

En el presente caso analizado por el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 9 de julio de 2021 la decisión adoptada por la sentencia de instancia consideró producida la prescripción del derecho de la Administración tributaria de Andalucía (procedimiento de comprobación de valores) para llevar a cabo la comprobación de la autoliquidación presentada por la recurrente por los dos conceptos tributarios expresados (ITPyAJD) como consecuencia de la adquisición de dos fincas rústicas.

La Sentencia de instancia no aceptó que el plazo de tiempo establecido al efecto se hubiera visto interrumpido por el procedimiento de comprobación de valores seguido, como consecuencia de que este procedimiento habría caducado y perdido, por ello, su efecto interruptivo. La cuestión que debía determinarse al respecto es cuándo se inicia el cómputo del procedimiento de tasación pericial contradictoria y cuándo finaliza, y, en particular, si la nueva liquidación que se dicte forma parte de ese procedimiento de tasación pericial contradictoria a los efectos de la terminación por caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Pues bien la Sala se remite a su doctrina recogida en las Sentencias de 17 de enero de 2019 y 9 de julio de 2020 sobre la naturaleza de la tasación pericial contradictoria y estima que la Administración, desde la fecha de la solicitud por parte de la recurrente, contaba con seis meses para finalizar el procedimiento de tasación pericial contradictoria, iniciándose en el presente caso el cómputo de dicho plazo cuando se formula la solicitud de la tasación, en fecha de 7 de enero de 2009. De este modo transcurridos los seis meses habría de levantarse automáticamente la suspensión del plazo para la finalización del procedimiento administrativo en el que se hallaba inserto el procedimiento de tasación pericial contradictoria de manera que, con efectos a partir del 7 de julio de 2009, habrían de volverse a contar los plazos para su finalización si no hubiera tenido lugar (que fue lo acontecido en el supuesto de autos) que, con fecha de 9 de diciembre de 2008, ya se había notificado la resolución por la que se desestimaba el recurso de reposición deducido contra la resolución aprobatoria de las liquidaciones con las que había concluido el procedimiento de gestión de comprobación de valores.

² Como es sabido el procedimiento de tasación pericial contradictoria concluye, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 162.1.a) del Real Decreto 1065/2007, con la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero, alzándose en ese preciso instante la suspensión del procedimiento principal.

En consecuencia, como subrayó la Sentencia de instancia, el plazo de seis meses para la tramitación del procedimiento de gestión de comprobación de valores había transcurrido ya cuando se dictó su resolución aprobando las liquidaciones, de manera que el procedimiento de gestión de comprobación de valores había caducado, resultando ineficaz para interrumpir el plazo de prescripción de conformidad con lo establecido en el art. 66.1 de la LGT, habiéndose producido ya la citada prescripción tal y como, con corrección, decretó la Sentencia de instancia.

Queda claro, por tanto, que, hallándose suspendido el procedimiento principal por la promoción de la tasación pericial contradictoria, una vez transcurridos seis meses sin la finalización de este, ha de volver a computarse el plazo para finalizar el procedimiento principal, debiendo estarse al cómputo del plazo de dicho procedimiento. Tal y como puso de relieve el TS en su Sentencia de 3 de diciembre de 2020, una vez producida la caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria se ha de proceder a declarar esta de forma expresa y reanudar formalmente la tramitación del procedimiento principal al objeto de dictarse una nueva liquidación que tome como base la liquidación inicial, sin que pueda promoverse la práctica de una nueva tasación pericial contradictoria.

¿Y podría el contribuyente alegar los vicios de nulidad o anulabilidad de la primera de las liquidaciones al impugnar la segunda liquidación dictada en un procedimiento de tasación pericial contradictoria? Mediante Auto de 24 de septiembre de 2020 el TS apreció que presentaba interés casacional la cuestión consistente en determinar si, con ocasión de la impugnación de la segunda liquidación dictada en un procedimiento de tasación pericial contradictoria (seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles) el contribuyente puede alegar los vicios de nulidad o anulabilidad que puedan afectar a la primera de las liquidaciones practicadas y, en particular, la caducidad del procedimiento de comprobación de valores, al entenderse que la primera de las liquidaciones se ha dejado firme y consentida en todos los extremos que no se refieren al valor de los inmuebles.

En el concreto supuesto de autos debatido la Sentencia de instancia declaró que se había producido la caducidad del primer procedimiento de comprobación de valores, por exceder del plazo de seis meses y, por ende, la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, al haber transcurrido más de cuatro años a contar desde la fecha de elevación a público del

contrato de compraventa de las dos fincas concernidas. La Administración autonómica recurrente, por su parte, consideró que la prescripción quedaba interrumpida por la tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria, al no producirse la caducidad de éste por transcurso del plazo máximo para resolver, al tratarse de un procedimiento de impugnación de los valores comprobados por la Administración, iniciado a instancia de parte y no de oficio.

Con carácter adicional el Alto Tribunal debía entrar a precisar qué efectos y consecuencias tiene que el perito tercero aporte el informe pericial una vez transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria y, en particular, si en tal caso procede o no dictar una nueva liquidación y qué valor se habrá de tener en consideración. Y ello teniendo presente que ya la STS de 17 de enero de 2019, alegada en el presente caso por la Administración autonómica recurrente, había declarado que la tasación pericial contradictoria constituye un medio impugnatorio sui generis tendente a “combatir” la comprobación de valores que haya servido de base a una liquidación tributaria, no constituyendo en cambio un procedimiento de impugnación de actos en el sentido del art. 104.3 de la LGT, así como que, aun cuando está integrada en un procedimiento administrativo resultándole aplicable el plazo máximo de resolución de seis meses previsto en el art. 104 de la LGT, no por ello el incumplimiento de dicho plazo determina el silencio positivo ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario.

Finalmente el TS, tras remitirse a sus Sentencia de 9 de julio de 2021 (que, a su vez, se remite a su doctrina contenida en las ya citadas Sentencias de 17 de enero de 2019 y de 9 de julio de 2020 sobre la naturaleza de la tasación pericial contradictoria) concluyó en su Sentencia de 15 de febrero de 2022 que la Administración, desde la fecha de la solicitud por parte de la recurrente, cuenta con un plazo de seis meses para finalizar el procedimiento de tasación pericial contradictoria, iniciándose el cómputo de dicho plazo cuando se formula la solicitud de la tasación. De cualquier manera, con motivo de la impugnación de una segunda liquidación dictada en un procedimiento de tasación pericial contradictoria se pueden alegar vicios de nulidad o anulabilidad que puedan afectar a la primera de las liquidaciones practicadas.

En el concreto supuesto de autos debatido el plazo de seis meses para la tramitación del procedimiento de gestión de comprobación de valores había transcurrido ya cuando se dictó su resolución aprobando las liquidaciones, por lo que el procedimiento de gestión de

comprobación de valores había caducado, resultando ineficaz para interrumpir el plazo de prescripción, de conformidad con lo establecido en el art. 66.1 de la LGT. Debía a tal efecto entrar a resolverse si, con ocasión de la impugnación de la segunda liquidación dictada en un procedimiento de tasación pericial contradictoria seguido a instancia de parte y dirigido a la rectificación de los valores de los inmuebles, el contribuyente puede alegar los vicios de nulidad o anulabilidad que puedan afectar a la primera liquidación practicada (y, en particular la caducidad del procedimiento de comprobación de valores), al entenderse que la primera de las liquidaciones se ha dejado firme y consentida en todos los extremos que no se refieren al valor de los inmuebles.

Tal y como recuerda el Tribunal la caducidad constituye un efecto que deriva directamente de nuestra jurisprudencia. Con ella se castiga la inobservancia de los plazos determinados en la ley manifestada, no solo en la tardanza en resolver el procedimiento mismo sin que conste explicación alguna al respecto, sino también, como sucedía en el presente caso, en la inexplicable demora en decidirse a notificar el acto mismo como antecedente o desencadenante de la liquidación ulterior. Dicho efecto es consecuencia, además, de una interpretación del art. 104 de la LGT respetuosa del principio general que en el precepto se establece, atendido el hecho de que la tasación pericial contradictoria, aun promovida a instancia de parte, forma parte o está asociada a un procedimiento inquisitivo, que en modo alguno lo es, el de inspección (o gestión) y consecuente determinación de la deuda tributaria mediante liquidación.

En todo caso para el Tribunal el silencio a la tasación pericial contradictoria carece por completo de explicación razonable y acorde con la buena fe y el servicio a los intereses generales. Y, puesto que la caducidad no es extintiva sino que meramente enerva la interrupción de la prescripción, estima el Tribunal que no se entiende bien que fuese invocada por los recurrentes cuando el resultado final del procedimiento fue que la tasación pericial contradictoria les resultó favorable a sus intereses, dado que en ella se termina declarando como valor de los bienes el propuesto por el perito de los herederos.

Así pues, tal y como ya han sido interpretados los arts. 134.3 y 135, en relación con el 104.1 y 3 de la LGT, el procedimiento de tasación pericial contradictoria tiene su origen con la solicitud por el obligado tributario y puede terminar de diversos modos, culminando con una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación que cierra el procedimiento e impide la práctica de una nueva

comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos. En todo caso la Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen en el plazo máximo de seis meses fijado al efecto. Y el incumplimiento de dicho plazo determina la caducidad del procedimiento, pudiendo ser hecha valer en el procedimiento o proceso dirigido frente al acto de liquidación, como cualquier medio impugnatorio.

IV. ¿INTERRUMPE LA CADUCIDAD DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR?

El TS, mediante Auto de 21 de noviembre de 2019, acordó admitir recurso de casación para la formación de jurisprudencia al estimar de interés casacional la cuestión relativa a clarificar si a la tasación pericial contradictoria practicada en ejecución de sentencia le son en todo caso aplicables las disposiciones administrativas contenidas en la LGT y normas de desarrollo o si, por el contrario, sólo rigen para ella las normas procesales de los arts. 103 y siguientes de la LJCA, relativas a la ejecución de sentencia.

Con carácter adicional debía entrar a precisar el Tribunal si el reconocimiento por sentencia del derecho a llevar a cabo la tasación pericial contradictoria excluye, en perjuicio del contribuyente, la limitación temporal para el ejercicio de las facultades y potestades de la Administración y si, en consecuencia, el procedimiento no queda sometido a plazo alguno de caducidad ni tampoco a que eventualmente se produzca la prescripción del derecho a liquidar.

Dicho interés casacional objetivo resultaba acreditado toda vez que la Sentencia impugnada se pronunciaba sobre una cuestión que, si bien se hallaba entrelazada con la de la STS de 17 de enero de 2019, todavía no estaba en rigor estrictamente resuelta, ya que en el presente caso nos hallábamos ante una tasación pericial contradictoria llevada a cabo en ejecución de sentencia.

Con carácter adicional el Alto Tribunal, mediante un posterior Auto de 11 de junio de 2020, admitió recurso de casación para la formación de jurisprudencia destinado a determinar el *dies a quo* del plazo para promover la tasación pericial contradictoria cuando se ha reservado ese derecho al recurrir el acto de liquidación. Concretamente las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistían en el presente caso en determinar si la firmeza de una resolución que resuelve una reclamación económico-administrativa, a los efectos del plazo para promover la tasación pericial contradictoria cuando el contribuyente

se haya reservado tal derecho, debe entenderse producida una vez finalice el plazo de quince días previstos en el art. 241 bis de la LGT para interponer el recurso de anulación en vía económico-administrativa, o bien sin considerar a tales efectos el precitado plazo de quince días. Con carácter general no existía doctrina específica de la Sala sobre la aplicación de dicho precepto en un supuesto como el planteado. Y ello, no sólo en relación con el plazo para solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al art. 135.1 de la LGT, sino que la interpretación que se deba hacer afecta, en general, al plazo para interponer recursos contra resoluciones de los órganos económico-administrativos.

En suma, la concreta cuestión que, a juicio del Alto Tribunal, presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia residía en dilucidar si la firmeza de una resolución que resuelve una reclamación económico-administrativa, a los efectos del plazo para promover la tasación pericial contradictoria cuando el contribuyente se haya reservado tal derecho, debe entenderse producida una vez finalice el plazo de 15 días previstos en el art. 241 bis de la Ley 58/2003 para interponer el recurso de anulación en vía económico administrativa o bien sin considerar a tales efectos el precitado plazo de 15 días.

Finalmente concluiría el TS en su Sentencia de 21 de octubre de 2021 que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del art. 135 y en el vigente art. 241.1 de la LGT, el plazo para promover la tasación pericial contradictoria se inicia en el momento de dictarse el acto administrativo (resolución del recurso) que pone fin a la vía administrativa, sin que pueda añadirse a dicho cómputo el plazo de quince días hábiles para interponer el llamado por la ley recurso de anulación, máxime en aquellos casos en que tal vía potestativa y extraordinaria no ha sido ejercitada por el interesado, por razones que además no expone.

Para el TS lo dispuesto por el citado art. 135.1 de la LGT ha de ser interpretado en el sentido de que el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia en el momento de dictarse el acto administrativo que pone fin a la vía administrativa. Y dicho plazo no resulta alterado por el hecho de la existencia de un remedio procedimental con una cierta naturaleza impugnatoria como es el recurso de anulación, de suerte que el agotamiento de la vía administrativa no debe entenderse producida una vez finalice el plazo de 15 días previstos en el art. 241 bis de la Ley 58/2003 (antiguo art. 239.6 de la Ley, aplicable al supuesto de autos) para interponer el expresado recurso de anulación, máxime cuando esa vía invalidatoria, meramente potestativa no ha sido intentada por el interesado.

Estima así el TS que el criterio establecido por la Sala de instancia resultó acertado en la interpretación de los mencionados preceptos, de manera que la solicitud de tasación pericial contradictoria en su día promovida y declarada extemporáneamente lo era efectivamente, dada la procedencia de excluir del cómputo del plazo para instarla, con carácter adicional o cumulativo, el plazo para formalizar el recurso de anulación.

Por otra parte se ha de reconocer que, de un tiempo a esta parte, han surgido diversos pronunciamientos contradictorios sin explicación jurídica suficiente de cara a entender qué tipo de procedimiento se ha de seguir y a qué plazo se ve constreñido cuando se realizan actuaciones de gestión que promueven una segunda comprobación de valores, una vez anulada la primera. Ello terminó generando un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que obligó al Alto Tribunal a admitir a trámite recurso de casación que lo clarifique mediante Auto de 29 de marzo de 2017.

V. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LIMITACIÓN TERRITORIAL PARA LA ACTUACIÓN COMO PERITO EN TASACIONES PERICIALES CONTRADICTORIAS.

Mediante Sentencia de 22 de abril de 2013 el Tribunal Constitucional (TC) declaró que resulta inconstitucional la limitación territorial para la actuación como perito en tasaciones periciales contradictorias. En efecto, a través del citado pronunciamiento el intérprete supremo de nuestra Constitución estimó la cuestión de inconstitucionalidad planteada y concluyó que el precepto impugnado obstaculizaba de manera injustificada el ejercicio de las profesiones colegiadas para aquellos colegiados que no tuviesen centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus actividades en el ámbito territorial de la delegación de la Consellería de Economía y Hacienda correspondiente, declarándose a tal efecto inconstitucional y nulo el inciso relativo a *“que tengan centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus actividades en el ámbito territorial de la delegación de la Consellería de Economía y Hacienda correspondiente”* del art. 64.4 a) de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, por vulnerar el art. 36 CE.

Para el TC la limitación o restricción introducida en el inciso anulado no encuentra su justificación en la mejor eficacia administrativa reconocida por el art. 103 CE. A juicio del citado Tribunal la alegación de que, de no existir la citada limitación territorial, ello supondría la carga para las

Administraciones tributarias de cursar una solicitud a todos los colegios, no se desprende del propio tenor del art. 64.4 a) de la Ley 16/2007, precepto que desplazaba de hecho esta supuesta carga a los propios “colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos”, que son quienes deberán enviar la lista de colegiados y asociados. El requisito de que dicha lista hubiera de incluir únicamente a aquellos colegiados o asociados “que tengan centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus actividades en el ámbito territorial de la delegación de la Consellería de Economía y Hacienda correspondiente” se dirigía primordialmente a ellos sin que, de contrario, pueda entenderse que la ausencia de esta limitación territorial hubiera de suponer una carga adicional para la Administración tributaria actuante.

En opinión del intérprete supremo de nuestra Constitución la restricción existente derivaba del hecho de que el art. 64.4.a) de la Ley 16/2007 estableciese que los colegiados no podían ya ejercer su labor en todo el territorio dado que, una parte de su actividad, la consistente en intervenir como perito tercero en el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se ve sujeta a un requisito que se adiciona a la exigencia de colegiación, concretamente que tengan centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus actividades en el ámbito territorial de la Delegación de la Consellería de Economía y Hacienda correspondiente. Y dicha circunstancia planteaba consecuencias inmediatas sobre el propio ejercicio de la actividad profesional, aunque ello se llevase a cabo de forma indirecta, limitando el conjunto de actuaciones o procedimientos en los que los colegiados pueden intervenir. Para el TC el hecho de que la limitación se restringiese sólo a un concreto tipo de actuación posible de los colegiados, que además se contenía en una norma de contenido tributario, no era válido como argumento a favor de la justificación de la medida, ya que las restricciones al derecho a la colegiación o cualquier otro derecho reconocido en la Constitución pueden ser causadas por una norma distinta a la que de forma directa regula dicho derecho. No sólo se limitaba al derecho a la colegiación mediante una norma que, directamente, tenía como finalidad su regulación, sino que cabía igualmente la posibilidad de que se limitase a través de normas que tienen otra finalidad, como sucedería en este caso.

Asimismo el TC descartó como argumento en favor de la justificación de la medida cuestionada la circunstancia de que la norma en cuestión hubiese sido dictada en el ejercicio de las potestades normativas en materia de tributos cedidos, competencia que tampoco fue cuestionada en ningún momento. De hecho, tal y como

tuvo ocasión de manifestar el citado Tribunal en su Sentencia de 20 de septiembre de 2012, la normativa autonómica relativa a la comprobación de valores debe emplear los mismos criterios que el Estado, por lo que, incluso el contraste entre la norma autonómica y el art. 135 de la Ley 58/2003 (el cual no prevé la posibilidad de establecer ninguna limitación de ámbito territorial a los peritos) enervaría esta causa de justificación. A través de la citada Sentencia reconoció el intérprete supremo de nuestra Constitución que, a lo largo de estos últimos años, las CC.AA. han venido dictando, al amparo de sus legítimas competencias de gestión, liquidación y comprobación de valores, una serie de normas que inciden indirectamente y de manera determinante en la base imponible de impuestos tales como el ITPyAJD o el ISD, ya sea a través del establecimiento de nuevos medios de comprobación o de fórmulas particulares en los medios comunes.

No considera pues razonable el Tribunal que la falta de restricción del ámbito territorial deba resultar en una carga adicional, sino que en todo caso dicha carga recaería sobre los colegios, ya que son éstos los que envían el listado de quienes estén dispuestos a actuar como peritos terceros. Y, dado que no aprecia la carga que se pretendería aligerar con la norma, entiende el Tribunal que tampoco puede admitirse la citada causa de justificación a la restricción de la libertad de colegiación. Ciertamente el presente medio de comprobación del valor persigue la objetividad del resultado de la comprobación en base a las características de autonomía e independencia del perito al que, aun tratándose de un perito de la Administración, no cabe imponerle uno o varios medios para llevar a cabo su dictamen.

Estimó así el TC que tanto la norma impugnada como la que se utilizaba como término de comparación en las alegaciones (art. 135 de la LGT) establecían en todo caso el mandato de que, desde la correspondiente Administración tributaria, se solicitara a todos los colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados. En todo caso debe cursarse dicha solicitud a todos los colegios. Y, a partir de ahí, la designación de perito tendrá lugar entre quienes estén dispuestos a actuar como peritos terceros, siendo además necesaria la aceptación expresa por el perito elegido por sorteo, en un plazo de cinco días desde la comunicación de su propuesta de designación y estableciendo, en fin, que sus honorarios podrán ser estandarizados.

Tal y como señala textualmente el Tribunal *“Debe expresamente descartarse que la restricción contenida en el precepto impugnado encuentre su justificación*

en la mejor eficacia administrativa (art. 103 CE). En efecto, la alegación de que, de no existir la citada limitación territorial, ello supondría la carga para las Administraciones tributarias de cursar una solicitud a todos los colegios no se desprende del propio tenor del art. 64.4 a), precepto que desplaza de hecho esta supuesta carga a los propios 'colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos', que son quienes deberán enviar la lista de colegiados y asociados. El requisito de que esta lista deba incluir únicamente a aquellos colegiados o asociados «que tengan centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus actividades en el ámbito territorial de la delegación de la Consellería de Economía y Hacienda correspondiente» se dirige por tanto primordialmente a ellos, sin que, de contrario, pueda entenderse que la ausencia de esta limitación territorial hubiera de suponer una carga adicional para la Administración tributaria actuante. En otras palabras, tanto la norma impugnada, como la que se utiliza como término de comparación en las alegaciones (art. 135 LGT) establecen en todo caso el mandato de que, desde la correspondiente Administración tributaria, se solicite a todos los colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados. Es decir, en todo caso debe cursarse dicha solicitud a todos los colegios. A partir de ahí, la designación de perito tendrá lugar entre quienes 'estén dispuestos a actuar como peritos terceros', siendo además necesaria 'la aceptación expresa por el perito elegido por sorteo, en un plazo de cinco días desde la comunicación de su propuesta de designación' y estableciendo, en fin, que sus honorarios podrán ser estandarizados. No es, en definitiva, razonable, que la falta de restricción del ámbito territorial deba resultar en una carga adicional, sino que en todo caso dicha carga recaería sobre los colegios, pues son éstos los que envían el listado de quienes estén dispuestos a actuar como peritos terceros. Y puesto que no se aprecia la carga que se pretendería aligerar con la norma, en pos del art. 103 CE, tampoco puede admitirse la citada causa de justificación a la restricción de la libertad de colegiación”.

En definitiva, el precepto impugnado a través del presente pronunciamiento desvirtuaba los criterios estatales, procediendo declarar inconstitucional el inciso final del art. 23.4 de la Ley autonómica impugnada (cuyo tenor literal era “o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente”) por ser contrario al art. 149.1.14 CE. El TC vino a poner de

manifiesto que si el valor de transmisión es fijado por las CC.AA. a través de Decretos de Valores Fiscales siendo objeto de comunicación a los ciudadanos, ello constituye un parámetro que no puede ser objeto de comprobación de acuerdo con el art. 134 de la LGT, cuyo apartado primero impide modificar el valor consignado por el interesado si éste se ha atendido a valores publicitados por la Administración actuante o comunicados por esta a expresa petición del interesado.

VI. LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA Y EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

Refiriéndonos a continuación a la incidencia de la tasación pericial contradictoria en el desarrollo del procedimiento sancionador tributario, como es sabido el art. 135.1 de la LGT fue objeto de nueva redacción por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Al amparo de la citada reforma se suspendió el plazo para iniciar o terminar el procedimiento sancionador cuando se solicite tasación pericial contradictoria, al estimarse que la regulación anterior podía derivar en la imposibilidad de imponer una sanción cuando contra la liquidación se promoviera dicha tasación. Asimismo cabría la posibilidad de que la sanción hubiese sido impuesta ya en el momento en que se solicitase la tasación pericial contradictoria. En dicho caso será necesario poder adaptar la sanción a la liquidación resultante tras la tasación sin que para ello sea necesario acudir a un procedimiento de revocación.

Con carácter general la tasación pericial contradictoria tiene por objeto la corrección de un valor comprobado administrativamente por alguno de los métodos de valoración previstos en Ley 58/2003 art. 57. Una vez comprobado administrativamente el valor de las rentas, los productos, los bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria por alguno de los métodos de comprobación de valores previstos en el citado precepto, el obligado tributario puede instar, antes de la interposición del correspondiente recurso o reclamación contra la liquidación, el procedimiento de tasación pericial contradictoria regulado en el art. 135 de la LGT y en los arts. 161 y 162 del Real Decreto 1065/2007. La presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria produce así los siguientes efectos. De una parte, la suspensión de los plazos de ingreso en periodo voluntario de la deuda tributaria (previstos en el art. 62.5 de la LGT), suspendiéndose la ejecución de la liquidación en tanto la tasación pericial contradictoria no se resuelva. Y, de otra, la suspensión de los plazos para

interponer recurso o reclamación contra la liquidación, suspensión que se extenderá también durante el periodo de tramitación de la tasación pericial contradictoria.

De este modo el obligado tributario puede conseguir, no solo la suspensión de la ejecución de la liquidación (retrasando con ello su obligación de ingresar la deuda tributaria) sino también una reducción de la deuda tributaria, lo que se producirá, tanto si la tasación del perito de la Administración es la que finalmente deba servir de base para la liquidación que ponga término al procedimiento en el supuesto de que la diferencia, considerada en valores absolutos, entre la tasación del perito de la Administración y la del perito del obligado tributario sea igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación) como si, debiendo designarse a un tercer perito (lo que procederá en los casos en los que la diferencia de tasaciones, considerada en valores absolutos, sea superior a cualquiera de las dos magnitudes anteriores), éste dictaminase un valor muy inferior al comprobado por la Administración (con el límite del valor inicialmente declarado por el obligado tributario). En definitiva, a través de la presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria se podrá lograr una primera reducción de la deuda tributaria.

En relación con el art. 135 de la Ley 58/2003 se prevé la suspensión del plazo para iniciar los procedimientos sancionadores cuando se promueva la tasación pericial contradictoria. De este modo la eventual sanción se impondrá sobre la correcta magnitud del tributo, y no sobre cuantías previas, tal y como sucedía con anterioridad. Se suspende así el plazo para iniciar o terminar el procedimiento sancionador cuando se solicite tasación pericial contradictoria, dado que la regulación aplicable podría derivar en la imposibilidad de imponer una sanción cuando contra la liquidación se promoviera dicha tasación. También podría suceder que la sanción hubiese sido impuesta ya en el momento en que se solicite la tasación pericial contradictoria. En ese caso, es necesario poder adaptar la sanción.

De acuerdo con lo dispuesto por el art. 135.1 en su vigente redacción *“Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.*

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando

estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación”.

Añadió además el apartado quinto de la Disp. Transit. Única de la Ley 34/2015 que *“La nueva redacción del apartado 1 del artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a las solicitudes de tasación pericial contradictoria que se presenten a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley”.*

Por tanto, de acuerdo con la reforma introducida se suspendió el plazo para iniciar o concluir el procedimiento sancionador cuando se solicite la tasación pericial contradictoria, dado que, con la regulación anteriormente vigente, a la Administración le resultaba muy complicada la imposición de una sanción contra una liquidación de cuyo valor se discrepaba a través de la tasación pericial contradictoria. En este sentido la vigente previsión normativa también contempla aquel caso en el que la sanción hubiese sido ya impuesta con anterioridad a la solicitud de la tasación pericial contradictoria y esta arrojase finalmente una liquidación inferior a la primera, previéndose entonces únicamente la anulación de la sanción sin necesidad de articular o acudir a un

procedimiento de revocación, para sustituirla por otra nueva que tenga en cuenta la cuantía de la nueva liquidación dictada.

En relación con la tasación pericial contradictoria se pretende establecer que la presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria implique la suspensión del plazo para iniciar el procedimiento sancionador asociado a la regularización de la cuota a la que se refiera la comprobación. Si dicho procedimiento sancionador se hubiese iniciado ya, lo que se suspenderá será el plazo máximo para su finalización. Asimismo se prevé el supuesto de que la sanción ya hubiese sido impuesta al solicitar la tasación pericial contradictoria ya que, si como consecuencia de la misma se dictase una nueva liquidación, la sanción originaria devendría nula. Y ello sin necesidad de articular o acudir a un procedimiento de revocación para sustituirla por otra nueva que tenga en cuenta la cuantía de la nueva liquidación dictada.

De este modo se adapta la regulación del procedimiento de tasación pericial contradictoria al objeto de tomar en consideración la existencia del mismo y sus efectos en relación con el procedimiento sancionador que pueda ser objeto de incoación, completando la regulación existente con anterioridad, que sólo se refería a la incidencia de este procedimiento de tasación en relación con el de regularización al que el mismo estuviese asociado, haciendo abstracción del sancionador derivado de éste último. En suma, la eventual sanción se impondrá sobre la correcta magnitud del tributo, y no sobre cuantías previas discutidas.

No habiéndose iniciado el procedimiento sancionador en el momento en el que se solicita la tasación pericial contradictoria (téngase presente que la LGT no obliga a iniciar el procedimiento sancionador inmediatamente o sin solución de continuidad, tras la conclusión del correspondiente procedimiento de comprobación, otorgando en cambio el art. 209.3 de la Ley 58/2003 a tal efecto un plazo de tres meses a contar desde que se hubiese notificado la correspondiente liquidación o resolución del procedimiento de comprobación) la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria antes de que se notifique el inicio del procedimiento sancionador determinará la suspensión del referido plazo de tres meses para notificar su inicio, debiendo producirse el inicio del procedimiento sancionador en el plazo de tres meses a contar desde la notificación de la liquidación que ponga fin al procedimiento de tasación pericial contradictoria.

En el supuesto de que se hubiese iniciado el procedimiento sancionador, y con carácter previo a

que se notifique la resolución que ponga fin al mismo, se solicite por el obligado tributario la tasación pericial contradictoria, al amparo de lo establecido por el art. 135.1 de la Ley 58/2003 en su vigente redacción el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo máximo para notificar la resolución que deba poner término al procedimiento sancionador, volviendo a reanudarse dicho plazo en el instante en el que se notifique la liquidación que ponga término al procedimiento de tasación pericial contradictoria. Y la nueva liquidación será la que deba servir de base para calcular las sanciones que deban imponerse al obligado tributario como consecuencia de las infracciones tributarias que se entiendan, en su caso, cometidas.

Por último, si en el instante en el que se solicitara la tasación pericial contradictoria ya hubiese finalizado el procedimiento sancionador con la notificación de la resolución que hubiera de poner fin al mismo (así sucedería cuando, habiéndose iniciado el procedimiento sancionador, en el mismo momento en que se incoaron las actas de disconformidad, el acuerdo de liquidación y la resolución del procedimiento sancionador se notificaran en idénticas fechas), si con posterioridad se presentara por el obligado tributario escrito por el que solicitase la tasación pericial contradictoria y tras su instrucción se dictase una nueva liquidación que sustituyese a la anterior, a continuación se procedería a anular la sanción impuesta y a ajustarla a la nueva liquidación.

¿Y habría de ser objeto aquella resolución a través de la cual se pusiera término al procedimiento sancionador objeto de impugnación en los plazos establecidos en los arts. 223 y 235 de la Ley 58/2003 para los recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas, respectivamente, o por el contrario dicho plazo habría de entenderse suspendido en tanto no se resuelva la tasación pericial contradictoria? A priori se ha de señalar a este respecto que el art. 135.1 de la Ley 58/2003 nada señala acerca del efecto suspensivo del plazo para interponer recurso o reclamación contra la sanción (ni siquiera con la nueva redacción) por lo que debe entenderse que el acto administrativo de imposición de sanción habría de ser objeto de recurso o reclamación independiente si el obligado tributario no quisiera que aquel alcanzara firmeza. Y es que únicamente si la resolución del procedimiento ha sido objeto de impugnación y no ha ganado firmeza podrá ser objeto de anulación al objeto de ajustarlo a la práctica de la nueva liquidación que, en su caso, se dicte.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS28

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.28

- Donación onerosa, por la cual un matrimonio donará una oficina de farmacia a sus hijas, recibiendo a cambio una renta vitalicia, cuyo valor actualizado es menor28
- Aportación no dineraria de una rama de actividad28
- Constitución de un derecho real de hipoteca en garantía de una deuda29
- Subsanación de la escritura con la finalidad de trasladar el dominio de la finca aneja al sótano en favor de la planta baja29
- Sustitución del préstamo hipotecario por privado familiar30
- Extinción del condominio sobre una vivienda adjudicando el pleno dominio de la finca a uno de los comuneros que asumirá la deuda pendiente como pago a la copropietaria, sin que en ningún momento se libere a esta30
- Liberación de la hipoteca a una comunera31
- Agrupación y segregación de fincas junto con la disolución de los proindivisos31
- Disolución de la comunidad que existe sobre un inmueble, adjudicándose el consultante y compensando con dinero al resto de comuneros, en parte en efectivo y en parte aplazado32
- Modificación de la escritura de división horizontal para incluir una finca32
- Escritura de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, sin modificación de la superficie32
- Disolver el condominio que tienen dos hermanos sobre once inmuebles haciendo lotes lo más equivalentes posibles y siguiendo disfrutando la madre del usufructo que tiene sobre diez inmuebles33
- Aportación no dineraria de una rama de actividad33
- Actividad de arrendamiento de viviendas de su propiedad para, posteriormente, alquilarlas y prestar, adicionalmente, servicios propios de la industria hotelera al arrendatario33
- Adjudicación, en subasta judicial, de un local con uso de oficina que pertenecía a una entidad mercantil y posterior entrega a otro empresario o profesional34
- Entrega de un solar por una entidad mercantil, establecida fuera de la Comunidad, que lo adquirió con la finalidad de construir una vivienda unifamiliar para transmitirla o explotarla mediante arrendamiento sin haberse construido la referida vivienda en el mismo34
- Cesión, mediante arrendamiento, por una persona física que es titular en proindiviso junto con otros familiares de varias parcelas rústicas, a una entidad mercantil, para la instalación de placas solares35
- Disolución de las comunidades de bienes que existen sobre diez inmuebles.35
- Arrendamiento, por un ayuntamiento, a diversos propietarios de parcelas rústicas en estado de abandono, sin construcciones, con la finalidad de subarrendarlas a un único empresario o profesional que procederá a su explotación agraria35
- Adquisición por una entidad mercantil de un edificio de viviendas, con trasteros y garajes, que contaba con certificado final de obra, pero no disponía de la correspondiente licencia de primera ocupación o cédula de habitabilidad36

• Resolución, por mutuo acuerdo, de una compraventa de un terreno rústico sin mediar resolución firme, ni judicial ni administrativa, que haya declarado tal resolución o la nulidad o rescisión del contrato ni incumplimiento de alguna condición resolutoria establecida por las partes en escritura pública	36
• Suscripción, por un ayuntamiento, de un convenio con una comunidad de regantes, con entrega de parcela de uso industrial y aprovechamientos urbanísticos futuros como contraprestación.	37
• Contratación, por una persona física en condición de promotor, la construcción de un edificio de planta baja en un solar urbano destinado para estacionamiento y almacenamiento invernal de embarcaciones y vehículos	37
• Transmisión, entre entidades mercantiles, de una parcela urbana resultante de un proyecto de urbanización.	37
• Afectación de una edificación, tras su rehabilitación, al alquiler de vivienda	38
• Compra por un ayuntamiento de tres cuadros a una persona física que los adquirió de su padre	38
• Contratación por un ayuntamiento a una entidad mercantil la construcción de un edificio de viviendas, locales y trasteros con fines sociales	39
• Adquisición por una sociedad de un local comercial que había sido utilizado como supermercado con la intención de proceder a su rehabilitación y transformación en varios garajes cerrados e independientes para su venta posterior a terceros	39
• Adjudicación de un solar en subasta judicial por ejecución hipotecaria que pertenecía a una entidad mercantil y posterior entrega	40
• Transmisión de los trasteros construidos por una entidad mercantil mediante la reforma de un local comercial	40
• Adquisición por una entidad mercantil de la nuda propiedad de un vehículo, siendo usufructuario del mismo un tercero	41
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	41
• Heredero residente en España que recibe bienes de su padre residente en Uruguay	41
• Designación de una entidad mercantil como sustituto para el caso de renuncia del heredero instituido	42
• Matrimonio, que explota en régimen de comunidad de bienes una oficina de farmacia, tiene intención de realizar una donación por la cual ceden la oficina de farmacia a sus dos hijas a cambio de una renta vitalicia, cuyo valor actual, determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, es inferior al valor de mercado de la oficina de farmacia	42
• Beneficios fiscales que establece la disposición transitoria cuarta de la Ley 29/1987 a favor de una póliza colectiva que el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España suscrita desde el 1 de abril de 1982, en la que el causante causó alta en marzo de 1988 ..	43
• Legado reconocido por sentencia una vez pagado el impuesto por los herederos	44
• Tributación del fideicomiso con facultad de disposición y sin ella	44
• Cantidad percibida por los herederos en concepto de daños y perjuicios derivados del IVMDH correspondiente al causante	45
• Prestación de seguro sobre la vida siendo el tomador y a su vez beneficiario distinto al asegurado	45
• Intereses en caso de prórroga del plazo de presentación	46

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

DONACIÓN ONEROSA, POR LA CUAL UN MATRIMONIO DONARÁ UNA OFICINA DE FARMACIA A SUS HIJAS, RECIBIENDO A CAMBIO UNA RENTA VITALICIA, CUYO VALOR ACTUALIZADO ES MENOR

(Consulta DGT V0059-23 de 17/01/2023).

La operación que pretenden realizar los consultantes es una donación onerosa, por la cual un matrimonio donará una oficina de farmacia a sus hijas, recibiendo a cambio una renta vitalicia, cuyo valor actualizado es menor.

Se trata, en definitiva, de un negocio jurídico a título gratuito, aun cuando las donatarias vengas obligadas a satisfacer una carga, y ello porque no reviste las condiciones esenciales de la contraprestación típicas de los negocios jurídicos onerosos, ahora bien, la condición de negocio jurídico gratuito no impide que produzca un efecto oneroso, este es, la disminución del valor de lo donado en el importe de la carga modal.

La donación onerosa estará sujeta, tanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la parte que produzca un efecto oneroso, esto es, la parte del valor concurrente de lo donado y la carga impuesta a las donatarias, como al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la parte que se reputa como donación, es decir, la parte del valor de lo donado que exceda de la carga impuesta a las donatarias.

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la transmisión de la oficina de farmacia estará sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas en tanto esté no sujeta, o sujeta pero exenta, al Impuesto sobre el Valor Añadido. El impuesto deberá ser satisfecho por las hijas, adquirentes, aplicando el tipo de gravamen aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente, o en su defecto, el 4 por ciento sobre el valor de los bienes muebles, y el 6 por ciento sobre el valor de los inmuebles, en la parte coincidente con el valor de la carga que se les haya impuesto en la donación onerosa.

Por otro lado, si la transmisión de la oficina de farmacia está no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la elevación a público de la transmisión de la oficina de farmacia determinará la exigibilidad de la cuota fija, pero no de la cuota gradual en la medida que no se cumplen, simultáneamente, todos los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido.

Por último, la constitución de una renta vitalicia estará sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. Son contribuyentes del impuesto los padres, por su condición de pensionistas. La base imponible vendrá determinada por la aplicación de las reglas del usufructo al capital resultante de capitalizar la renta vitalicia al interés básico del Banco -- actualmente, interés legal-. La cuota tributaria resultará de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 1 por ciento.

APORTACIÓN NO DINERARIA DE UNA RAMA DE ACTIVIDAD

(Consulta DGT V0091-23 de 23/01/2023).

En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión por la consultante un conjunto de bienes inmuebles dedicados a la actividad de arrendamiento conjuntamente con la cesión del personal afecto a la actividad.

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura

organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

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

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

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

Con respecto a la posible aplicación del artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, al plantearse una aportación no dineraria de una rama de actividad consistente en bienes inmuebles, no concurre el primero de los requisitos para la aplicación del artículo 314 de la TRLMV, pues no se produce transmisión de valores, sino la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial a una sociedad, que, en contraprestación, entregará a la consultante una participación en su capital, lo que constituye una operación propia del mercado primario y no del mercado secundario, por lo que, en tal caso, la referida operación no quedaría sometida al artículo 314.2 del citado Texto Refundido.

CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO REAL DE HIPOTECA EN GARANTÍA DE UNA DEUDA

(Consulta DGT V0092-23 de 25/01/2023).

Para garantizar el cobro de una deuda entre particulares se plantea la posibilidad de constituir hipoteca.

Dicha operación tributaría como transmisión patrimonial onerosa al tipo impositivo del 1 por ciento.

El sujeto pasivo será aquel a cuyo favor se realice la constitución del derecho real, esto es, el consultante.

Por otro lado, la operación no estará exenta conforme al artículo 45.I.B.15 del TRLITPAJD, puesto que dicha exención solo se aplicaría si el derecho real de hipoteca se constituyese en garantía de un préstamo, de forma simultánea a su concesión o si en su otorgamiento estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.

SUBSANACIÓN DE LA ESCRITURA CON LA FINALIDAD DE TRASLADAR EL DOMINIO DE LA FINCA ANEJA AL SÓTANO EN FAVOR DE LA PLANTA BAJA

(Consulta DGT V0215-23 de 10/02/2023).

La voluntad de los interesados es que el terreno quede jurídicamente unido al sótano por ser el que dispone de acceso al mismo, ya que por error en la descripción de la finca consta como anejo de la planta baja.

La transmisión del dominio de un terreno anejo al sótano de un edificio en favor del titular de la planta baja del mismo edificio, constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD en caso de que medie contraprestación, o en el Impuesto sobre Donaciones, en caso de que tenga carácter gratuito.

En ambos casos será sujeto pasivo del impuesto el adquirente del bien, ya sea a título oneroso o gratuito, y la base imponible estará constituida por el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, salvo que el valor declarado por los interesados o el precio o la contraprestación pactada fuese superior.

En el supuesto de que junto con la traslación del dominio del terreno anejo se produjera cualquier otro acuerdo o convención que suponga una modificación de la división horizontal, de conformidad con el artículo 4 del Texto Refundido del ITP y AJD, habrá de examinarse la sujeción de dichas convenciones de forma independiente, por lo que, además de la

transmisión del inmueble que tributará en los términos ya vistos según tenga carácter oneroso o lucrativo, la modificación de la división horizontal podría ser susceptible de tributar por la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados si tuviera contenido económico, pues en tal caso, al constar la referida operación en escritura pública y referirse a un bien inmueble, será inscribible en el registro de la Propiedad, concurriendo, por tanto, todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

.....

SUSTITUCIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO POR PRIVADO FAMILIAR

(Consulta DGT V0243-23 de 14/02/2023).

.....

La operación planteada contiene actos sujetos al Impuesto, como son la constitución de préstamo, y la cancelación de un crédito hipotecario, que tributarán de la siguiente forma:

-La constitución del préstamo –con o sin interés– estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, según establece el artículo 7.1.B) del TRLITPAJD pero quedará exenta del mismo en función del apartado 15 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.

-La cancelación anticipada del préstamo hipotecario quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos del artículo 31.2 del TRITPAJD, pero resultará exenta del mismo en aplicación del apartado 18 del artículo 45.I.B).

.....

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO SOBRE UNA VIVIENDA ADJUDICANDO EL PLENO DOMINIO DE LA FINCA A UNO DE LOS COMUNEROS QUE ASUMIRÁ LA DEUDA PENDIENTE COMO PAGO A LA COPROPIETARIA, SIN QUE EN NINGÚN MOMENTO SE LIBERE A ESTA

(Consulta DGT V0027-23 de 11/01/2023).

.....

En el caso planteado se va a disolver la comunidad que existe sobre un inmueble y el consultante se va a adjudicar el inmueble y va a compensar con dinero a la otra comunera. En nada afecta que el pago se realice al contado o a plazos, mediante el pago de las cuotas de la otra comunera, por lo que el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y la operación quedará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, cuyo base imponible se deberá determinar según lo establecido en el artículo 30 del TRLITPAJD por la parte que el consultante adquiere.

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Supremo 521-20 se refiere a un supuesto de liberación en escritura pública del codeudor de un préstamo hipotecario con ocasión de la disolución del condominio sobre un inmueble.

En este supuesto, el Tribunal Supremo ha determinado que se produce una redistribución de la responsabilidad hipotecaria.

Por el contrario, en el supuesto objeto de consulta no se produce una redistribución de la responsabilidad hipotecaria entre los dos codeudores fruto de una disolución de condominio. A diferencia del supuesto enjuiciado en la sentencia 521-2020, en el que se realizaron varias operaciones –extinción de condominio y posterior liberación del codeudor (de hecho, se formalizaron dos escrituras públicas)–, en el que ahora se analiza existe una única operación, la disolución del condominio.

En este supuesto, la hipoteca permanece inalterada sobre el mismo inmueble y en los mismos términos; no va a haber liberación de codeudor.

En consecuencia, al no haber liberalización del otro codeudor, la escritura no estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados por dicho concepto.

LIBERACIÓN DE LA HIPOTECA A UNA COMUNERA

(Consulta DGT V0051-23 de 16/01/2023)

La liberación en escritura pública notarial de la codeudora del préstamo garantizado mediante hipoteca sobre el inmueble que se adjudica el consultante está sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD.

Será sujeto pasivo el consultante al ser el adjudicatario del inmueble.

En cuanto al tipo de gravamen habrá de estarse a lo establecido en el artículo 31.2 del TRLITPAJD que establece que *“Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”*

AGRUPACIÓN Y SEGREGACIÓN DE FINCAS JUNTO CON LA DISOLUCIÓN DE LOS PROINDIVISOS

(Consulta V0058-23 de 17/01/2023).

En el supuesto planteado, actualmente existen cuatro comunidades de bienes, una por cada finca (P1, P2, P3 y A), debe tenerse en cuenta que además de la operación de la adjudicación de los inmuebles se van a producir diversas operaciones de agrupación y segregación de fincas, con lo que se formarán distintas comunidades de bienes, a este respecto las dos posibles operaciones planteadas tributarán de la siguiente manera:

Primero: Tributación de las operaciones de agrupación y segregación de fincas.

La agrupación y segregación de las fincas implica una alteración física de los inmuebles al objeto de su constancia en el Registro de la Propiedad, sin afectar a la titularidad sobre ellos y sin implicar, en modo alguno, ni la transmisión ni el gravamen del inmueble, a diferencia de la disolución de la comunidad de bienes, que sí constituye una modificación del régimen jurídico de los inmuebles resultantes de la agregación, en cuanto supone la extinción de la copropiedad existente sobre dichos bienes, que pasarán a ser propiedad exclusiva de los respectivos adjudicatarios, previa segregación de los mismo, sin que, como luego se explica, tampoco implique necesariamente la transmisión del bien.

Por tanto, dada la inexistencia de transmisión en los referidos supuestos, tanto la agrupación, como la segregación, constituirán hecho imponible de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, establecida en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, al concurrir los cuatro requisitos exigidos en dicho precepto:

- Tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles.
- Contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del TRLITPAJD, modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias.

En consecuencia, las dos opciones 1 y 2 tributarán por las operaciones de agrupación y segregación de fincas del siguiente modo:

Opción 1: Se va a producir la agrupación de la finca P1, P2 y P3 en la finca P, para segregarse en la finca PdR1 y PdR2; por lo que se van a dar dos convenciones diferentes, la agrupación de las tres fincas y la segregación en dos, que tributarán ambas por la modalidad de actos jurídicos documentados, tal y como establece el artículo 70.3 del RITPAJD.

Opción 2: Se va a producir la agrupación de la finca P1, P2 y P3 en la finca P, para segregarse en la finca P1, P2 y P3, con otras dimensiones respecto a las primeras; por otra parte, la finca A se va a segregar en tres fincas; A1, A2 y A3. En la operación planteada se van a dar tres convenciones diferentes, una agrupación y dos segregaciones, que tributarán todas ellas por la modalidad de actos jurídicos documentados, tal y como establece el artículo 70.3 del RITPAJD.

Segundo: Tributación de las operaciones de disolución de los proindivisos.

Como se acaba de indicar, las operaciones de agrupación y segregación producirán alteraciones físicas de las fincas, pero las fincas siguen estando en común, por lo que si lo que se pretende es que cada comunero tenga inmuebles sin compartir, se deberá proceder a la disolución de los proindivisos, que tributarán de la siguiente forma:

Opción 1: Tras la agrupación de las fincas P1, P2 y P3 en la finca P se considerará que existen dos comunidades de bienes, la finca P y la finca A. Para poder disolver la comunidad sobre la finca P, la finca P se segrega en PdR1 y PdR2. En ese momento, resultan tres comunidades de bienes, proporcionales en valor, según se manifiesta en el escrito de consulta, a las cuotas de participación de los comuneros en el conjunto de las comunidades de bienes. Es decir, con independencia del número de comunidades de bienes existentes, el resultado es que se habrían formado lotes proporcionales a las cuotas

de participación, luego, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo expuesta anteriormente, dado que no se producirían excesos de adjudicación a favor de ninguno de los comuneros, la operación estaría sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Opción 2: Tras las agrupaciones de las fincas P1, P2 y P3 en P, resultan dos comunidades de bienes P y A, que para poder disolverse se segregan en tres fincas cada una, que se corresponden con las cuotas que tienen los tres comuneros, de manera que, en la disolución de cada comunidad, cada comunero se va a adjudicar un inmueble en proporción a su cuota sin que existan excesos de adjudicación, por lo que la disolución de cada comunidad tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD QUE EXISTE SOBRE UN INMUEBLE, ADJUDICÁNDOSELO EL CONSULTANTE Y COMPENSANDO CON DINERO AL RESTO DE COMUNEROS, EN PARTE EN EFECTIVO Y EN PARTE APLAZADO

(Consulta DGT V0202-23 de 08/02/2023).

En nada afecta que el pago se realice al contado o a plazos, por lo que resultará de aplicación el supuesto de no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, y, en consecuencia, la operación quedará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales. La base imponible se deberá determinar según lo establecido en el artículo 30 del TRLITPAJD por la parte que el consultante adquiere.

MODIFICACIÓN DE LA ESCRITURA DE DIVISIÓN HORIZONTAL PARA INCLUIR UNA FINCA

(Consulta DGT V0216-23 de 10/02/2023).

Son dos las convenciones sujetas al impuesto, la modificación de la declaración de obra nueva y la modificación de la declaración de la división horizontal de la finca.

Ambas convenciones están sujetas a la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados por reunir los cuatro requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD del Impuesto.

La base imponible se determina por aplicación del artículo 70 del Reglamento del Impuesto, aunque solo deberá tenerse en cuenta el nuevo elemento que se añade, por lo que, en la declaración de obra nueva, la base imponible será el valor real de coste de la obra del edificio anejo que se añade, mientras que, en la división horizontal, deberá tenerse en cuenta, además del valor real de coste de dicho elemento, el valor del terreno correspondiente.

Será sujeto pasivo la comunidad de propietarios. Al no tener la comunidad de propietarios personalidad jurídica serán sujetos pasivos cada uno de los miembros de la comunidad.

ESCRITURA DE MODIFICACIÓN DE LOS COEFICIENTES DE PROPIEDAD HORIZONTAL DE UN EDIFICIO, SIN MODIFICACIÓN DE LA SUPERFICIE

(Consulta DGT V0217-23 de 10/02/2023).

No estará sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al carecer de contenido valuable, siempre que el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno no sean objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura.

DISOLVER EL CONDOMINIO QUE TIENEN DOS HERMANOS SOBRE ONCE INMUEBLES HACIENDO LOTES LO MÁS EQUIVALENTES POSIBLES Y SIGUIENDO DISFRUTANDO LA MADRE DEL USUFRUCTO QUE TIENE SOBRE DIEZ INMUEBLES

(Consulta DGT V0322-23 de 20/02/2023).

En el caso planteado, parece que habrá tantas comunidades de bienes como inmuebles haya en común: diez comunidades sobre la nuda propiedad de un inmueble y una comunidad sobre la plena propiedad de un inmueble.

Teniendo en cuenta que en los inmuebles en que el consultante y su hermana tienen la nuda propiedad, la madre va a seguir disfrutando del usufructo, si en la disolución de cada comunidad se adjudican la nuda propiedad de inmuebles completos a cada comunero o el pleno dominio del inmueble que poseen en pleno dominio a costa de compensar con otros inmuebles que tienen en común, los excesos que se produzcan serán inevitables y la disolución de cada comunidad tributará únicamente por actos jurídicos documentados.

APORTACIÓN NO DINERARIA DE UNA RAMA DE ACTIVIDAD

(Consulta DGT V0091-23 de 23/01/2023).

En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión por la consultante un conjunto de bienes inmuebles dedicados a la actividad de arrendamiento conjuntamente con la cesión del personal afecto a la actividad.

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

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

ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS DE SU PROPIEDAD PARA, POSTERIORMENTE, ALQUILARLAS Y PRESTAR, ADICIONALMENTE, SERVICIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA AL ARRENDATARIO.

(Consulta DGT V0004-23 de 02/01/2023).

Se consulta sobre una actividad de arrendamiento de viviendas de su propiedad para, posteriormente, alquilarlas y prestar, adicionalmente, servicios propios de la industria hotelera al arrendatario. Entre los que se incluirán, entre otros: alojamiento de personal de la consultante en la vivienda para prestar servicios de atención permanente al arrendatario, limpieza y lavandería diaria, cambio de ropa de cama y baño diarios, prensa diaria, servicio de alimentación y restauración diarios, etc, incluyendo dichos servicios dentro de la renta arrendaticia ordinaria.

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

Por otro lado, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo.

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas) o se presten por el arrendador los servicios propios de la industria hotelera, o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, etc.

Por tanto, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos de viviendas completas o por habitaciones en los que el arrendador se obliga a prestar los servicios propios de la industria hotelera, según los criterios señalados en este apartado.

Según manifiesta la entidad consultante la misma va a prestar un conjunto de servicios accesorios al propio arrendamiento, incluidos en la renta arrendaticia, como son, entre otros: alojamiento de personal de la consultante en la vivienda para prestar servicios de atención permanente al arrendatario, limpieza y lavandería diaria, cambio de ropa de cama y baño diarios, prensa diaria, servicio de alimentación y restauración diarios.

Por consiguiente, cuando la actividad realizada no se limite a la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo durante períodos de tiempo, sino que se trata de actividades que reúnen las características propias de las actividades de servicios de hospedaje, por obligarse el consultante a prestar alguno de los servicios complementarios de la industria hotelera antes descritos durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios objeto de consulta, relativos al arrendamiento de vivienda tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

ADJUDICACIÓN, EN SUBASTA JUDICIAL, DE UN LOCAL CON USO DE OFICINA QUE PERTENECEÍA A UNA ENTIDAD MERCANTIL Y POSTERIOR ENTREGA A OTRO EMPRESARIO O PROFESIONAL

(Consulta DGT V0117-23 de 03/02/2023).

En los supuestos de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial o administrativa, como es el caso que nos ocupa, el adjudicatario puede efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, así como expedir factura, presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante. El ejercicio de dicha facultad por parte del adjudicatario determina la obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto conforme al modelo aprobado por la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre (modelo 309).

Uno de los requisitos necesarios para el ejercicio de dicha facultad es que el destinatario-adjudicatario del bien inmueble tenga la consideración de empresario o profesional en los términos previstos en esta contestación. La no consideración como empresario o profesional impide el ejercicio de dicha facultad.

Por último, señalar que de resultar aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º de la Ley 37/1992, anteriormente desarrollado, el adjudicatario resultará ser el sujeto pasivo de la operación por lo que viene obligado a presentar la autoliquidación ordinaria del Impuesto en nombre propio, sin actuar en nombre y por cuenta del subastado. Asimismo, de optar por dicha facultad en los términos establecidos reglamentariamente, el consultante podrá emitir, en nombre y por cuenta del transmitente, la correspondiente factura en la que se documente la operación.

No obstante, el consultante adjudicatario de la subasta judicial no procedió a la renuncia a la exención del artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto en el plazo establecido, habiéndose encontrado facultado para ello según lo dispuesto en la Disposición Adicional Sexta de la Ley 37/1992.

Por otra parte, si en relación con la ulterior transmisión del inmueble que pretende hacer el consultante, el adquirente solicitase la renuncia a la exención en los términos señalados, resultante, por tanto, dicha transmisión del inmueble por parte del consultante sujeta y no exenta del Impuesto, a efectos de determinar el sujeto pasivo de la misma habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley 37/1992, de forma que el sujeto pasivo de la transmisión de la nave industrial sujeta y no exenta sería el adquirente del inmueble, siempre que el mismo tuviese la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ENTREGA DE UN SOLAR POR UNA ENTIDAD MERCANTIL, ESTABLECIDA FUERA DE LA COMUNIDAD, QUE LO ADQUIRIÓ CON LA FINALIDAD DE CONSTRUIR UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR PARA TRANSMITIRLA O EXPLOTARLA MEDIANTE ARRENDAMIENTO SIN HABERSE CONSTRUIDO LA REFERIDA VIVIENDA EN EL MISMO

(Consulta DGT V0118-23 de 03/02/2023).

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, la misma adquirió y va a transmitir en las mismas condiciones un solar urbano y edificable por lo que, en estas circunstancias, dicha entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, en la medida en que, según parece deducirse del escrito de consulta, la entidad consultante transmitente del solar no se encontrase establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, debe señalarse que en el supuesto de que dicha transmisión se efectúe a favor de otro empresario o profesional, el artículo 84.Uno.2º.a) de la Ley del Impuesto establece que serán sujetos pasivos del mismo los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos salvo en determinados supuestos.

CESIÓN, MEDIANTE ARRENDAMIENTO, POR UNA PERSONA FÍSICA QUE ES TITULAR EN PROINDIVISO JUNTO CON OTROS FAMILIARES DE VARIAS PARCELAS RÚSTICAS, A UNA ENTIDAD MERCANTIL, PARA LA INSTALACIÓN DE PLACAS SOLARES

(Consulta DGT V0119-23 de 03/02/2023).

Siempre que el arrendamiento del terreno objeto de consulta no se encuentre entre los supuestos excluidos de la exención, el mismo se encontrará exento del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, si tal y como parece deducirse del escueto escrito de consulta, en el terreno objeto de arrendamiento la entidad arrendataria va a instalar un parque solar, debe considerarse que resulta de aplicación la excepción a la exención prevista en la letra b'), del artículo 20.Uno.23º, que dispone que la exención no comprenderá *“los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial”*, dado que las referidas placas solares constituyen, en principio, elementos de una actividad empresarial.

En consecuencia, el arrendamiento objeto de consulta quedará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedará gravado al tipo impositivo general del 21 por ciento, conforme a lo dispuesto en el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992.

DISOLUCIÓN DE LAS COMUNIDADES DE BIENES QUE EXISTEN SOBRE DIEZ INMUEBLES.

(Consulta DGT V0135-23 de 03/02/2023).

En las comunidades de bienes participan cuatro hermanos, que tienen en copropiedad al 25 por 100 cada uno obtenidos por adjudicación de las herencias de su padre y de su madre, mediante lotes equivalentes y proporcionales, adjudicando a cada comunero bienes inmuebles al 100 por 100 en proporción a sus cuotas de participación y con el fin de que no existan excesos de adjudicación, dos de los 10 inmuebles deberán adjudicarse a dos hermanos comuneros al 50 por 100

De la escueta descripción de los hechos parece que existen diez comunidades de bienes, una por cada inmueble que tienen en común, por lo que si para poder disolver cada comunidad se adjudica un inmueble a un comunero al 100 por 100, los excesos de adjudicación que resulten en la disolución de cada comunidad, excesos inevitables, aunque la compensación no sea en dinero sino en otros inmuebles que tienen en común, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, no tributan por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Ahora bien, en el caso planteado en la consulta solo se van a disolver ocho comunidades, por tanto, en la disolución de las ocho comunidades, cada comunidad que se disuelva tributará únicamente por la modalidad de actos jurídicos documentados.

La base imponible será la parte en el valor del referido inmueble correspondiente a los comuneros cuya participación desaparece en virtud de tal operación y que es adquirida por el otro comunero.

Será sujeto pasivo el adjudicatario del inmueble.

Por otra parte, hay dos comunidades que no se van a disolver ya que esos dos inmuebles van a permanecer en comunidad, aunque en vez de cuatro comuneros por cada inmueble sean dos, tampoco se va a producir la separación de dos comuneros, ya que los comuneros que se separan no se van a adjudicar un inmueble cada uno, lo que en realidad se está produciendo es una permuta de cuotas en la que dos comuneros transmiten sus cuotas sobre uno de los inmuebles a los otros dos comuneros que, a su vez, les transmiten sus cuotas sobre otro inmueble, y que como tal tributarán por el ITPAJD por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la parte del inmueble que adquieren.

ARRENDAMIENTO, POR UN AYUNTAMIENTO, A DIVERSOS PROPIETARIOS DE PARCELAS RÚSTICAS EN ESTADO DE ABANDONO, SIN CONSTRUCCIONES, CON LA FINALIDAD DE SUBARRENDARLAS A UN ÚNICO EMPRESARIO O PROFESIONAL QUE PROCEDERÁ A SU EXPLOTACIÓN AGRARIA

(Consulta DGT V0143-23 de 06/02/2023).

Los arrendamientos de las fincas rústicas, objeto de consulta, que realicen tanto sus propietarios, como posteriormente el Ayuntamiento consultante, se encontrarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto.

Por otro lado, los arrendadores que realizasen exclusivamente operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido de las previstas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto no se encontrarán obligados a presentar autoliquidaciones periódicas ni la declaración resumen anual del referido impuesto.

ADQUISICIÓN POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DE UN EDIFICIO DE VIVIENDAS, CON TRASTEROS Y GARAJES, QUE CONTABA CON CERTIFICADO FINAL DE OBRA, PERO NO DISPONÍA DE LA CORRESPONDIENTE LICENCIA DE PRIMERA OCUPACIÓN O CÉDULA DE HABITABILIDAD

(Consulta DGT V0149-23 de 06/02/2023).

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, a pesar de que las viviendas objeto de consulta cuentan con el certificado final de obra, las obras de urbanización de los terrenos en los que se encuentran las mismas no se encuentran finalizadas ni recepcionadas completamente al tiempo de su transmisión, no habiéndose ejecutado, entre otras, las obras de electrificación y alumbrado público ni las de acceso a agua potable.

En estas circunstancias, debe señalarse que este Centro directivo ha manifestado, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de junio de 2013, número V1993-13, que *“la falta de implantación de servicios urbanísticos esenciales, como es el suministro de agua potable, debe llevar a calificar la edificación como no terminada a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992, aun cuando se haya emitido la certificación de final de obra.”*

Por consiguiente, la adquisición por la consultante de la edificación objeto de consulta no tiene la consideración de primera entrega de edificaciones a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 y deberá tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento al tratarse de un edificio en construcción.

RESOLUCIÓN, POR MUTUO ACUERDO, DE UNA COMPRAVENTA DE UN TERRENO RÚSTICO SIN MEDIAR RESOLUCIÓN FIRME, NI JUDICIAL NI ADMINISTRATIVA, QUE HAYA DECLARADO TAL RESOLUCIÓN O LA NULIDAD O RESCISIÓN DEL CONTRATO NI INCUMPLIMIENTO DE ALGUNA CONDICIÓN RESOLUTORIA ESTABLECIDA POR LAS PARTES EN ESCRITURA PÚBLICA

(Consulta DGT V0169-23 de 07/02/2023).

La resolución de dicho contrato, al ser por mutuo acuerdo de las partes contratantes, tendrá la consideración, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos (ITPAJD) de un acto nuevo sujeto a tributación.

A este respecto, si esta nueva transmisión no queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), al no ser el transmitente un empresario o profesional, o quedando sujeta resultara exenta del mismo, tributará por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD y la base imponible se deberá determinar de acuerdo a lo establecido en el artículo 10 del TRLITPAJD.

En caso de que el acto resultará sujeto y no exento del IVA la escritura que recoge dicha resolución del contrato quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados al reunir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

En caso de quedar sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados, la base imponible se determinará en función de lo establecido en el artículo 30 del TRLITPAJD.

SUSCRIPCIÓN, POR UN AYUNTAMIENTO, DE UN CONVENIO CON UNA COMUNIDAD DE REGANTES, CON ENTREGA DE PARCELA DE USO INDUSTRIAL Y APROVECHAMIENTOS URBANÍSTICOS FUTUROS COMO CONTRAPRESTACIÓN.

(Consulta DGT V0192-23 de 08/02/2023).

En virtud del convenio prestará a esta última servicios de reparación, mantenimiento y conservación de las acequias del término municipal durante el plazo de vigencia del referido convenio y recibiendo de la comunidad de regantes, como contraprestación por estos servicios, una parcela de uso industrial y, en un futuro, la mitad de los aprovechamientos urbanísticos que pudieran generarse en un futuro como consecuencia del desarrollo urbanístico del municipio derivados de su propiedad de las acequias

Dado que, según parece deducirse de la descripción contenida en el escrito de consulta, la parcela que va a entregarse tiene la condición de edificable, dicha entrega se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, respecto de la posible entrega en el futuro de los derechos de aprovechamiento urbanístico que pudiera realizar la comunidad de regantes al consultante, debe señalarse que es doctrina reiterada de esta Dirección General recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de marzo de 2005, número V0403-05, *“que la transmisión de derechos de aprovechamiento constituye una entrega de bienes (terrenos) a efectos del Impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 8 y 9 de la Ley 37/1992, por cuanto tales transmisiones suponen la transmisión del poder de disposición sobre determinados inmuebles que antes de ser cedidos eran propiedad de otras personas o entidades distintas del cesionario”*.

Por tanto, la entrega de los aprovechamientos urbanísticos se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido pudiendo encontrarse exenta en función del tipo de suelo sobre el que recaigan tales derechos, según lo dispuesto en el artículo 20.Uno.2º de la Ley del impuesto.

CONTRATACIÓN, POR UNA PERSONA FÍSICA EN CONDICIÓN DE PROMOTOR, LA CONSTRUCCIÓN DE UN EDIFICIO DE PLANTA BAJA EN UN SOLAR URBANO DESTINADO PARA ESTACIONAMIENTO Y ALMACENAMIENTO INVERNAL DE EMBARCACIONES Y VEHÍCULOS

(Consulta DGT V0194-23 de 08/02/2023).

El consultante tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y estarán sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Asimismo, será de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley 37/1992, al tratarse de ejecuciones de obras efectuadas para la construcción de una edificación.

En relación con el tipo impositivo aplicable, la construcción del edificio para estacionamiento y almacenamiento de vehículos y embarcaciones tributará al tipo impositivo general del 21 por ciento, ya que el destino principal de la construcción no son viviendas.

TRANSMISIÓN, ENTRE ENTIDADES MERCANTILES, DE UNA PARCELA URBANA RESULTANTE DE UN PROYECTO DE URBANIZACIÓN.

(Consulta DGT V0210-23 de 09/02/2023).

La parcela se encuentra afecta al pago de las cargas urbanísticas, sin que se haya producido la liquidación definitiva de las cuentas de la actuación urbanística ni, por tanto, la cancelación registral de dicha afección. El pago de las derramas urbanísticas pendientes será asumido por un tercero, propietario de otra parcela en la misma Área de Planeamiento

Tal y como se desarrolla en contestación número 0022-20 y en la sentencia de 15 de julio de 2014 del Tribunal Supremo, transcritas parcialmente en la propia resolución del Tribunal, las cargas urbanísticas tienen naturaleza de garantía real

preferente, incluso respecto de otras hipotecas o cargas anteriores, lo que supone que dicho privilegio tiene la naturaleza de una hipoteca legal tácita.

Por lo tanto, teniendo las cargas urbanísticas, a estos efectos, una naturaleza jurídica análoga al de una hipoteca parece deducirse que este mismo tratamiento recogido en la resolución posterior del Tribunal debería darse a los supuestos de transmisión de inmuebles afectos a otras garantías reales, en general, y garantías hipotecarias, en particular.

En consecuencia con lo expuesto, en relación con el supuesto objeto de consulta, este Centro directivo considera que el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion, de la Ley 37/1992, continuará resultando de aplicación, en todo caso, en las transmisiones de inmuebles afectos al pago de cargas urbanísticas en los términos expuestos reiteradamente y recogidos, entre otras, en la referida contestación número 0022-20.

AFECTACIÓN DE UNA EDIFICACIÓN, TRAS SU REHABILITACIÓN, AL ALQUILER DE VIVIENDA

(Consulta DGT V0255-23 de 14/02/2023).

Según se deduce de la información aportada por la consultante, el inmueble rehabilitado por la misma para ser destinado a su venta a terceros podría ser destinado, finalmente, al arrendamiento.

A estos efectos, según el artículo 94 de la Ley 37/1992, la actividad de rehabilitación y entrega de edificaciones supone una actividad generadora del derecho a la deducción por cuanto constituyen primeras entregas de edificaciones sujetas y no exentas del Impuesto al amparo de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, mientras que el arrendamiento de vivienda no genera derecho a la deducción en cuanto esté sujeto y exento del impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos previstos en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992.

Así, en la medida en que el inmueble fue rehabilitado con la intención originaria de destinarlo a la venta y, finalmente, se destine al arrendamiento, se produce así un cambio en su destino previsible. Por tanto, una vez determinado el derecho a la deducción de la consultante una segunda cuestión que se puede plantear es cómo se regularizarían las deducciones practicadas inicialmente cuando cambiara el destino previsible inicial.

Tal y como señala el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 16 de diciembre de 2021, la finalidad perseguida con esta asimilación a las entregas de bienes para someter a gravamen estas operaciones parece evidente dentro de la justificación general del gravamen sobre los autoconsumos; en los casos de los apartados a) y b) del artículo 9.1º de la LIVA (autoconsumos externos) el evitar que como consecuencia de la deducción inmediata del IVA soportado, el posterior destino de los bienes al patrimonio personal o al consumo particular del contribuyente, o a su consumo gratuito por un tercero, permita a estos un consumo libre de impuesto.

Y en los casos de los apartados c) y d) (autoconsumos internos), impedir que se consolide el disfrute de la deducción inmediata inicial cuando se produzca la afectación posterior a otros sectores diferenciados de actividad que tengan una prorrata de deducción inferior a la inicial. Si ésta es la finalidad perseguida, es claro que, si no se soportó el impuesto, carecería de justificación el gravamen en el momento del autoconsumo.

En definitiva, no podrían incluirse en el cómputo de la base imponible aquellos bienes sobre los que no se soportó el impuesto.

Por tanto, en la base imponible del autoconsumo, no se computará el valor de los terrenos adquiridos sin haber soportado la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.

COMPRA POR UN AYUNTAMIENTO DE TRES CUADROS A UNA PERSONA FÍSICA QUE LOS ADQUIRIÓ DE SU PADRE

(Consulta DGT V0273-23 de 15/02/2023).

En la medida que el vendedor no sea empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, la compraventa que realice el Ayuntamiento estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, pero resultará exenta del mismo en aplicación del artículo 45.I.A. a) del TRLITPAJD.

CONTRATACIÓN POR UN AYUNTAMIENTO A UNA ENTIDAD MERCANTIL LA CONSTRUCCIÓN DE UN EDIFICIO DE VIVIENDAS, LOCALES Y TRASTEROS CON FINES SOCIALES

(Consulta DGT V0277-23 de 15/02/2023).

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

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

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

ADQUISICIÓN POR UNA SOCIEDAD DE UN LOCAL COMERCIAL QUE HABÍA SIDO UTILIZADO COMO SUPERMERCADO CON LA INTENCIÓN DE PROCEDER A SU REHABILITACIÓN Y TRANSFORMACIÓN EN VARIOS GARAJES CERRADOS E INDEPENDIENTES PARA SU VENTA POSTERIOR A TERCEROS

(Consulta DGT V0283-23 de 15/02/2023).

Dado que el cambio de uso a garaje de un local que inicialmente no ha sido concebido en origen para ese uso, puede conllevar cambios en el edificio que pueden afectar a elementos estructurales de la edificación, a su estabilidad y seguridad entre otros, pudiera tratarse de obras de rehabilitación, en ese caso, la venta posterior de las plazas tendría la consideración de primera entrega, sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En estas circunstancias, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación de 25 de octubre de 2017, número 0042-17, para un supuesto análogo de segregación de una vivienda y posterior transmisión de las resultantes, *“si la obra realizada no cumple los requisitos recogidos en el artículo 20, apartado Uno, número 22º letra B) de la Ley 37/1992, para ser considerada como rehabilitación, la entrega del inmueble resultante de la citada obra se considerará segunda entrega sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.”*

En el mismo sentido se ha pronunciado este Centro directivo respecto a un supuesto de modificación de uso de un local comercial y su transformación en viviendas en la contestación vinculante de 27 de febrero de 2018, número V0559-18, señalando que “en otro caso, si las obras a realizar en el local comercial no se califican como de rehabilitación en los términos señalados anteriormente, la entrega del local tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega de edificaciones exenta en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º, A) de la Ley 37/1992 y la misma quedará sujeta al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Por otra parte, en el caso de que las obras no tuvieran la consideración de rehabilitación, y la entrega de las plazas de garaje se calificara de segunda entrega de inmuebles sujeta y exenta se plantea la posibilidad de renunciar a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto.

Esta renuncia requiere que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado.

Por último, se entenderán transmitidas conjuntamente las plazas de garaje y las viviendas cuando la transmisión se efectúe en el mismo acto y simultáneamente. Dicha circunstancia es una cuestión de hecho que podrá probarse por los medios admisibles en derecho.

A tales efectos, será indiferente que las entregas de viviendas y plazas de garaje se documenten o no en una misma escritura pública, o que se documenten mediante escrituras separadas, pues lo relevante, conforme se ha indicado, es que la transmisión se efectúe de forma conjunta.

En consecuencia, la aplicación del tipo reducido a la entrega de plazas de garaje y demás anexos de una vivienda, está condicionada a que la misma se pueda considerar conjunta y accesoria a la entrega de la vivienda a la que acompañan, no así en otro caso.

Por tanto, en el presente supuesto, la transmisión de las plazas de garaje que no acompaña a la entrega de vivienda alguna, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 21 por ciento.

.....
ADJUDICACIÓN DE UN SOLAR EN SUBASTA JUDICIAL POR EJECUCIÓN HIPOTECARIA QUE PERTENECÍA A UNA ENTIDAD MERCANTIL Y POSTERIOR ENTREGA

(Consulta DGT V0302-23 de 16/02/2023).

Según manifiesta el consultante, el inmueble que se transmite con la ejecución hipotecaria objeto de consulta consiste en una parcela de suelo urbano sin edificar. Por tanto, no le será aplicable la exención contenida en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto, ya que no se trata de un terreno rústico o no edificable. Por lo tanto, la operación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y no exenta.

Por otro lado, en los supuestos de adjudicación de bienes en virtud de subasta judicial o administrativa, como es el caso que nos ocupa, el adjudicatario puede efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, así como expedir factura, presentar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante. El ejercicio de dicha facultad por parte del adjudicatario determina la obligación de presentar la autoliquidación del Impuesto conforme al modelo aprobado por la Orden 3625/2003, de 23 de diciembre (modelo 309).

Uno de los requisitos necesarios para el ejercicio de dicha facultad es que el destinatario-adjudicatario del bien inmueble tenga la consideración de empresario o profesional en los términos previstos en esta contestación. La no consideración como empresario o profesional impide el ejercicio de dicha facultad.

Por último, señalar que, de resultar aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992, anteriormente desarrollado, el adjudicatario resultará ser el sujeto pasivo de la operación por lo que viene obligado a presentar la autoliquidación ordinaria del Impuesto en nombre propio, sin actuar en nombre y por cuenta del subastado. Asimismo, de optar por dicha facultad en los términos establecidos reglamentariamente, el consultante podrá emitir, en nombre y por cuenta del transmitente, la correspondiente factura en la que se documente la operación.

.....
TRANSMISIÓN DE LOS TRASTEROS CONSTRUIDOS POR UNA ENTIDAD MERCANTIL MEDIANTE LA REFORMA DE UN LOCAL COMERCIAL

(Consulta DGT V0419-23 de 24/02/2023).

Si la obra realizada sobre el local para su transformación en trasteros, reúne los requisitos para ser considerada obra de rehabilitación de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.Uno.22º B) de la Ley 37/1992, la entrega posterior de las edificaciones resultantes de los trabajos realizados estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido al tratarse de una primera entrega de edificación efectuada por su promotor.

Por el contrario, si la obra realizada no cumpliera los requisitos recogidos en el artículo 20, apartado Uno, número 22º letra B), de la Ley 37/1992 para ser considerada como rehabilitación, la transmisión de los trasteros tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega de edificaciones exenta en virtud de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º, A) de la Ley 37/1992 y la misma quedará sujeta al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, debe señalarse que la consideración de las obras como de rehabilitación es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será la propia interesada quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No obstante lo anterior, si las obras realizadas no tienen la consideración de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en las condiciones señaladas en el apartado anterior de esta contestación, la venta de los trasteros estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo señalado en el referido artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 sin perjuicio de la renuncia a la exención si se cumplen los requisitos del artículo 20.Dos de la citada Ley.

ADQUISICIÓN POR UNA ENTIDAD MERCANTIL DE LA NUDA PROPIEDAD DE UN VEHÍCULO, SIENDO USUFRUCTUARIO DEL MISMO UN TERCERO

(Consulta DGT V0421-23 de 24/02/2023).

El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.»

Si la entidad consultante adquiere la nuda propiedad de un vehículo deberá tributar conforme a lo establecido en el artículo 10.5 del TRLITPAJD.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

HEREDERO RESIDENTE EN ESPAÑA QUE RECIBE BIENES DE SU PADRE RESIDENTE EN URUGUAY

(DGT V0093-23 de 25/01/2023)

Conforme a los preceptos transcritos, partiendo de la base de que al ser la heredera residente en España tributa por obligación personal por todos los bienes y derechos heredados con independencia de dónde estén situados, cabe informar lo siguiente:

Primero: La ley aplicable es la ya citada Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno.1.a) de la disposición adicional segunda de la LISD, si la consultante así lo decide, también puede aplicar la normativa del ISD aprobada por la Comunidad Autónoma en que se encuentren la mayoría de los bienes situados en España, y si no hubiera bienes en España, la de la comunidad autónoma donde resida, es decir, la Comunidad de Madrid.

Segundo: Dado que el causante no tenía su residencia en ninguna Comunidad Autónoma de España, no existe punto de conexión con ninguna de ellas. Por lo tanto, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (Paseo Castellana 147 bajo, 28046, Madrid).

Tercero: Para evitar la doble imposición internacional, la consultante podrá deducir en España la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo de lo satisfecho en Uruguay por el Impuesto de Sucesiones de ese país o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo del ISD español al valor de los bienes por los que ha tributado en Uruguay.

DESIGNACIÓN DE UNA ENTIDAD MERCANTIL COMO SUSTITUTO PARA EL CASO DE RENUNCIA DEL HEREDERO INSTITUIDO

(DGT V0012-23 de 05/01/2023)

En el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concurra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del Código Civil, entre ellas la renuncia pura y simple del instituido heredero, se entenderá que el o los sustitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la herencia, aplicándose las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contenidas en la LISD y en el RISD. En particular, será de aplicación lo previsto en el artículo 53.1 del RISD, por lo que, en la liquidación del sustituto, sujeto pasivo del ISD, se tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco por el causante.

En el resto de supuestos en los que el heredero instituido lleva a cabo la repudiación o la renuncia pura, simple y gratuita sin que el testamento instituya una sustitución vulgar, o bien la prevea únicamente para los supuestos de premoriencia o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, se aplicará lo previsto en el artículo 58.1 del RISD, es decir, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último. No obstante, si reciben directamente otros bienes del causante se aplicará lo dispuesto en el párrafo segundo del referido artículo 58.1. Asimismo, procederá la aplicación de lo previsto en el artículo 58.1 en los supuestos de sucesión intestada cuando el llamado a suceder renuncie a la herencia.

No obstante, en el presente caso, el sustituido es una sociedad mercantil, por lo que conforme a lo previsto en el artículo 3.2 LISD, el incremento de patrimonio obtenido por la entidad consultante, al tratarse de una persona jurídica, no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino al Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.
(...)

Por tanto, la entidad consultante deberá integrar en su base imponible el valor de mercado de los elementos adquiridos en el periodo impositivo en que los reciba, debiendo presentar la declaración correspondiente al Impuesto de Sociedades, de acuerdo con el artículo 124 de la LIS, dentro de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.

MATRIMONIO, QUE EXPLOTA EN RÉGIMEN DE COMUNIDAD DE BIENES UNA OFICINA DE FARMACIA, TIENE INTENCIÓN DE REALIZAR UNA DONACIÓN, POR LA CUAL CEDEN LA OFICINA DE FARMACIA A SUS DOS HIJAS A CAMBIO DE UNA RENTA VITALICIA, CUYO VALOR ACTUAL, DETERMINADO CONFORME A LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO, ES INFERIOR AL VALOR DE MERCADO DE LA OFICINA DE FARMACIA

(DGT V0059-23 de 17/01/2023)

El Código Civil dedica un único artículo, el artículo 619, a las donaciones remuneratorias y a las donaciones onerosas.
«Artículo 619.

Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado.»

Ahora bien, la primera parte del precepto se refiere a las donaciones remuneratorias, dedicándose el último inciso a las donaciones onerosas.

Por tanto, conforme al precepto transcrito y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 181/1995, de 9 de marzo de 1995, recurso de casación 3351/1991; ROJ: STS 1379/1995; y Sentencia de 14 de junio de 2006, recurso de casación 5168/2001; ROJ: STS 4981/2006) la donación remuneratoria «opera para recompensar al donatario servicios, asistencias y actividades realizadas, tanto pasadas como presentes y continuadas, en beneficio del donante. El agradecimiento de este es la causa que motiva la cesión sin precio alguno de bienes que realiza».

Por otra parte, el Tribunal Supremo (STS 296/1999, de 9 de abril de 1999, recurso de casación 2886/1994; ROJ: STS 2332/1999; STS 1104/2004, de 23 de noviembre de 2004, recurso de casación 1887/1998; ROJ: STS 7603/2004) se refiere a la donación onerosa –también llamada modal o con carga– en los siguientes términos: «[l]a correcta calificación como donación modal implica la imposición al beneficiario el cumplimiento de una obligación (sentencia de 6 de abril de 1999); el modo o carga puede consistir en cualquier tipo de conducta, incluso la no evaluable económicamente», no obstante, «esta obligación no muta la naturaleza del contrato de donación de bienes, transformándolo en contrato bilateral, sinalagmático y oneroso, puesto que el gravamen tiene que ser inferior al valor de lo donado, el cumplimiento de la prestación en que consiste el gravamen exigible y desde luego el cumplimiento no queda al arbitrio del donatario».

En consecuencia, en la medida que el matrimonio impondrá a sus hijas la obligación de satisfacerles una renta vitalicia por un valor actualizado inferior al de la oficina de farmacia, esta renta vitalicia constituye una carga consecuencia de la donación, y no la donación es consecuencia de los servicios o asistencias realizadas por las hijas, por tanto se trata de una donación onerosa, y no de una donación remuneratoria como se indica en el supuesto objeto de consulta.

(...)

La operación que pretenden realizar los consultantes es una donación onerosa, por la cual un matrimonio donará una oficina de farmacia a sus hijas, recibiendo a cambio una renta vitalicia, cuyo valor actualizado es menor.

La donación onerosa estará sujeta, tanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la parte que produzca un efecto oneroso, esto es, la parte del valor concurrente de lo donado y la carga impuesta a las donatarias, como al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la parte que se repute como donación, es decir, la parte del valor de lo donado que exceda de la carga impuesta a las donatarias.

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la transmisión de la oficina de farmacia estará sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas en tanto esté no sujeta, o sujeta pero exenta, al Impuesto sobre el Valor Añadido. El impuesto deberá ser satisfecho por las hijas, adquirentes, aplicando el tipo de gravamen aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente, o en su defecto, el 4 por ciento sobre el valor de los bienes muebles, y el 6 por ciento sobre el valor de los inmuebles, en la parte coincidente con el valor de la carga que se les haya impuesto en la donación onerosa.

En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para las hijas –donatarias– se produce el hecho imponible adquisición de bienes y derechos por donación, convirtiéndose en contribuyentes del impuesto. La base imponible se determinará, para cada una de las dos hijas, por la mitad del valor real de la oficina de farmacia en la parte que exceda del valor de la renta vitalicia calculado conforme a la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A la base imponible, así determinada, le resultarán de aplicación el resto de preceptos previstos para la determinación de la cuota tributaria.

BENEFICIOS FISCALES QUE ESTABLECE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA CUARTA DE LA LEY 29/1987 A FAVOR DE UNA PÓLIZA COLECTIVA QUE EL COLEGIO DE REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD Y MERCANTILES DE ESPAÑA SUSCRITA DESDE EL 1 DE ABRIL DE 1982, EN LA QUE EL CAUSANTE CAUSÓ ALTA EN MARZO DE 1988

(DGT V0052-23 de 16/01/2023)

La disposición transitoria cuarta de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), establece que:

«Cuarta.

Asimismo, cuando el contrato se hubiese celebrado antes de la publicación del proyecto de esta Ley en el “Boletín Oficial de las Cortes”, la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, continuará

disfrutando de los beneficios fiscales establecidos en los artículos 19.1.3.º y 20.1, 1º, 3º, 4º y 5º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre las Sucesiones, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Para la aplicación transitoria de estos beneficios, en los casos en que el evento se establezca sobre la vida de persona distinta del contratante, el seguro tendrá que haber sido concertado con tres años, al menos, de anterioridad a la fecha en que aquél se produzca, salvo que se hubiere contratado en forma colectiva.».

Según manifiesta en el escrito de la consulta, el padre del consultante suscribió la póliza de seguros una vez estaba en vigor la Ley 29/1987; por lo tanto, el consultante no podrá acogerse a lo establecido en la disposición transitoria cuarta de la Ley 29/1987, que se refiere a las pólizas suscritas estando en vigor el Decreto 1018/1967, de 6 de abril.

LEGADO RECONOCIDO POR SENTENCIA UNA VEZ PAGADO EL IMPUESTO POR LOS HEREDEROS

(Consulta V0106-23 de 01/02/2023)

Las cantidades que los herederos deben pagar a la legataria de acuerdo con la sentencia judicial serán cargas deducibles que minoraran la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que disminuirá la cantidad a pagar por cada uno de ellos por este impuesto.

En el presente caso, el consultante y su hermano han presentado la autoliquidación correspondiente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y han efectuado el pago de la cantidad resultante, por lo que si consideran que estas autoliquidaciones han perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos podrán solicitar una rectificación de autoliquidación conforme a lo previsto en los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) y 126 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre de 2015) . No obstante, según se manifiesta en el escrito de consulta, la sentencia judicial que declara la obligación de los herederos de pagar estas cantidades a la legataria carece de firmeza y se encuentra recurrida por los herederos. Por lo tanto, al carecer de firmeza la mencionada situación, no parece que en este momento procesal proceda la estimación de la solicitud de rectificación.

TRIBUTACIÓN DEL FIDEICOMISO CON FACULTAD DE DISPOSICIÓN Y SIN ELLA

(Consulta DGT V0136-23 de 03/02/2023)

Conforme a los preceptos transcritos, si la consultante fiduciaria acepta el legado con la facultad de disposición, al haber fallecido el testador, primer causante, deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por el pleno dominio del legado, pues tiene el derecho a disponer del bien.

La tributación de los fideicomisarios por el legado, con independencia de la declaración que hayan tenido que hacer como herederos en el momento del fallecimiento del primer causante, queda suspendida al momento en que fallezca la fiduciaria; en ese momento los bienes que reciban los fideicomisarios tributarán por el valor y los tipos de gravamen actuales y heredarán directamente del primer causante, el testador. Por otra parte, la fiduciaria tendría derecho a la devolución de la parte del impuesto correspondiente a la nuda propiedad de los bienes de los que no hubiera dispuesto. Es decir, en definitiva, la fiduciaria habría pagado el ISD correspondiente al pleno dominio de todos los bienes, y, a su muerte, procederá la devolución de la nuda propiedad por los bienes que no hubiera dispuesto la fiduciaria.

El hecho desencadenante del derecho a la devolución es la transmisión de los mismos bienes recibidos por la fiduciaria –o la parte que quede de ellos– a las personas indicadas por el testador. Dicha transmisión origina el devengo del impuesto para los nuevos adquirentes (fideicomisarios), de acuerdo con lo previsto en el artículo 47.3 del RISD. De forma simultánea, el ingreso que realizó la fiduciaria, habiendo liquidado por el pleno dominio, deviene indebido en ese momento en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes ahora transmitidos.

Es en ese momento cuando nace el derecho a dicha devolución. Lógicamente, al no poderlo solicitar la fiduciaria, serán los herederos de ésta quienes podrán solicitar dicha devolución; ahora bien, dicho importe formará parte del caudal relicto de la fiduciaria, segunda causante, y, por tanto, estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los herederos de la misma, que deberán presentar liquidación del ISD por los bienes que hereden de ella.

Si la fiduciaria puede aceptar el legado rechazando la facultad de disposición, circunstancia que este Centro Directivo no puede determinar, tributará en ese momento por el valor del usufructo del inmueble, atendiendo a su edad en el momento del fallecimiento del testador. Cuando fallezca la fiduciaria, segunda causante, con independencia de lo que hubieran declarado como herederos del primer testador, los fideicomisarios tributarán por el legado, el inmueble que van a recibir, por el valor y los tipos de gravamen actuales y heredarán directamente del primer causante, el testador.

CANTIDAD PERCIBIDA POR LOS HEREDEROS EN CONCEPTO DE DAÑOS Y PERJUICIOS DERIVADOS DEL IVMDH CORRESPONDIENTE AL CAUSANTE

(Consulta DGT V0204-23 de 08/02/2023)

De acuerdo con lo anterior, todo el importe que perciba la consultante lo es en su calidad de heredera del causante y, por lo tanto, está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones. Por lo tanto, las herederas, si no incluyeron el derecho de crédito correspondiente en la autoliquidación del impuesto, deberán presentar autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el importe total que perciban. Del mismo modo, si incluyeron el derecho de crédito, pero por distinto importe al efectivamente percibido, también deberán presentar autoliquidación complementaria para regularizar la diferencia no declarada.

PRESTACIÓN DE SEGURO SOBRE LA VIDA SIENDO EL TOMADOR Y A SU VEZ BENEFICIARIO DISTINTO AL ASEGURADO

(Consulta DGT V0203-23 de V0203-23)

De los preceptos transcritos cabe deducir que, cuando contratante y beneficiario coincidan en la misma persona, las percepciones derivadas del seguro estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF); sin embargo, cuando contratante y beneficiario sean personas distintas, las cantidades derivadas del seguro estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

Por tanto, en el supuesto planteado la prestación del contrato de seguro que perciba el beneficiario derivada del fallecimiento del asegurado deberá tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor (el consultante), de conformidad con el artículo 25.3 de la LIRPF.

INTERESES EN CASO DE PRÓRROGA DEL PLAZO DE PRESENTACIÓN

(Consulta V0109-23 de V0109-23)

Dado que la prórroga en la presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones implica un aplazamiento del pago del mismo, este Centro Directivo entiende que el establecimiento de los intereses de demora en caso de prórroga está plenamente establecido en la Ley y refrendado en el RISD; por tanto, sí se devengan intereses de demora por los días transcurridos desde la finalización del plazo de 6 meses para presentar la declaración del Impuesto hasta la efectiva presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones dentro del plazo prorrogado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 del RISD.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	48
Sentencia 17/2023, de 9 de marzo de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 735-2022.	48
CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	56
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	56
• Obligación de presentar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, teniendo en cuenta la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021	56
• Elevación a público de contrato privado de compraventa	57
• Tributación del fideicomiso con facultad de disposición y sin ella	57
• Consolidación del dominio por fallecimiento del usufructuario	58
• Disolución de comunidad sobre bienes inmuebles	58
• Donación de un inmueble en el que el valor de referencia actual resulta inferior al valor de adquisición de los donantes	59
• Ejercicio de la opción de compra del arrendamiento financiero sobre un inmueble	59

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia 17/2023, de 9 de marzo de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 735-2022.

El Pleno del Tribunal Constitucional ha desestimado por mayoría el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, que fue dictado con la finalidad de adaptar los preceptos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Los recurrentes consideraron que la totalidad del real decreto-ley incurría en una doble vulneración del art. 86.1 CE: carecer del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad; e infringir los límites materiales que se imponen constitucionalmente a este tipo de normas.

La sentencia, desestima el recurso de inconstitucionalidad promovido frente al citado Real Decreto ley 26/2021, porque el Tribunal Constitucional, en primer lugar, aprecia en las medidas aprobadas la exigible conexión de sentido con la situación de extraordinaria y urgente necesidad, con una situación económica problemática explícita y razonada. Los preceptos impugnados tuvieron como finalidad colmar el vacío normativo producido por la declaración de inconstitucionalidad llevada a cabo por la STC 182/2021 y, de no haberse aprobado la norma cuestionada, no hubiera sido posible seguir recaudando el impuesto por parte de las entidades locales.

En segundo lugar, la sentencia no entiende vulnerados los límites materiales que el art. 86.1 CE (en relación con el art. 31.1 CE) establece para la utilización del decreto-ley en materia tributaria. Considera, en particular, que atendiendo a la posición del IIVTNU en el sistema tributario español, la regulación impugnada, aunque modifique la base imponible de este impuesto local, no ha alterado sustancialmente la posición de los obligados a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE.

Fundamentos jurídicos

1. Objeto del recurso y posición de las partes.

a) El presente recurso de inconstitucionalidad, interpuesto por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso de los Diputados, tiene por objeto el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, publicado en el «Boletín Oficial del Estado» núm. 268, de 9 de noviembre de 2021.

El recurso impugna la totalidad del Real Decreto-ley 26/2021, motivo por el que no procede su reproducción en tanto que habría que hacerla de manera íntegra. No obstante, a los solos efectos de facilitar la mejor comprensión del objeto de controversia, expondremos la estructura y elementos esenciales de su contenido.

El real decreto-ley dictado al amparo del art. 149.1.14 CE, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de hacienda general (disposición final primera), consta de un artículo único y una disposición transitoria única, además de las correspondientes disposiciones finales relativas a la habilitación normativa al Gobierno (segunda) y la entrada en vigor (tercera).

El artículo único tiene por objeto la modificación del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLHL), y está integrado por tres apartados:

(i) Apartado primero, que añade un apartado quinto en el art. 104 TRLHL, estableciendo la no sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición. Además, establece el sujeto obligado a su acreditación, los títulos que debe aportar, así como el método de cálculo del valor del suelo cuando se produce la adquisición y transmisión del inmueble.

(ii) Apartado segundo, que modifica el art. 107 TRLHL dando una nueva redacción a la determinación de la base imponible. Base imponible que está constituida «por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4». En el apartado 5 se dispone que «[c]uando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor».

(iii) Apartado tercero, que modifica el apartado cuarto y añade un apartado octavo en el art. 110 TRLHL, relativos al régimen de autoliquidación, las facultades de comprobación de valores, y la colaboración e intercambio de información entre administraciones tributarias para la aplicación del impuesto.

Por último, la disposición transitoria única prevé un plazo de seis meses para adaptar las ordenanzas fiscales, periodo durante el cual será de aplicación lo dispuesto en el real decreto-ley, tomándose, para la determinación de la base imponible del impuesto, los coeficientes máximos establecidos en la redacción del art. 107.4 TRLHL dada por este real decreto-ley.

b) Como se ha expuesto de forma más detallada en los antecedentes, los recurrentes consideran que la totalidad del real decreto-ley incurre en una doble vulneración del art. 86.1 CE: (i) carecer del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad; y (ii) infringir los límites materiales que se imponen constitucionalmente a este tipo de normas.

El abogado del Estado niega, por su parte, las vulneraciones constitucionales alegadas, interesando, por ello, la íntegra desestimación del recurso. Considera que concurre la situación de extraordinaria y urgente necesidad que exige el art. 86.1 CE, sin que, por otro lado, se vulneren los límites materiales que derivan del citado precepto constitucional.

2. Primer motivo de inconstitucionalidad: la concurrencia del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad en el Real Decreto-ley 26/2021.

Sostienen los recurrentes que en el Real Decreto-ley 26/2021 no concurre el presupuesto habilitador por cuanto en él se abordan reformas estructurales que no han sido provocadas por ninguna situación de extraordinaria y urgente necesidad, sin que las razones expuestas por el Gobierno –merma de ingresos de los ayuntamientos y eventuales distorsiones en el mercado inmobiliario– tengan la suficiente entidad para justificar su adopción.

El examen de este motivo de impugnación exige que recordemos, en primer lugar, la doctrina constitucional elaborada en relación con el presupuesto que habilita al Gobierno para aprobar normas provisionales con rango de ley, con especial referencia al ámbito económico. En segundo lugar, analizaremos las razones invocadas por el Gobierno para justificar la aprobación de la norma recurrida, así como la existencia o no de la «conexión de sentido» entre las medidas adoptadas y el presupuesto habilitante.

A) Doctrina constitucional en relación con el presupuesto habilitante. Alcance del control constitucional.

Este tribunal ha resumido en numerosas sentencias (por todas, SSTC 34/2017, de 1 de marzo, FJ 3; 14/2020, de 28 de enero, FJ 2; y 40/2021, de 18 de febrero, FJ 2) la doctrina relativa al régimen constitucional del decreto-ley y su presupuesto habilitante, lo que nos dispensa de reiterarla una vez más. Baste recordar ahora que:

(i) El concepto de extraordinaria y urgente necesidad «no constituye una cláusula o expresión vacía de significado dentro de la cual el lógico margen de apreciación política del Gobierno se mueve libremente sin restricción alguna, sino un verdadero límite jurídico a la actuación mediante decretos-leyes» (SSTC 14/2020, FJ 2, y 40/2021, FJ 2).

(ii) La apreciación de la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad «constituye un juicio político que corresponde efectuar al Gobierno (titular constitucional de la potestad legislativa de urgencia) y al Congreso (titular de la potestad de convalidar, derogar o tramitar el texto como proyecto de ley), incumbiéndole a este tribunal controlar que ese juicio político no desborde los límites de lo manifestamente razonable, sin suplantar a los órganos constitucionales que intervienen en la aprobación y convalidación de los decretos leyes» (STC 40/2021, FJ 2). En definitiva, corresponde a este tribunal «un “control externo, en el sentido de que debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno” (STC 142/2014, de 11 de septiembre, FJ 3, y las que allí se citan)» [SSTC 34/2017, FJ 3 b), y 14/2020, FJ 2].

(iii) El control externo sobre la concurrencia del presupuesto habilitante ha de superar, en todo caso, un doble canon. El primero se concreta «en la comprobación de que el Gobierno haya definido, de manera explícita y razonada, una situación de extraordinaria y urgente necesidad que precise de una respuesta normativa con rango de ley» (STC 40/2021, FJ 2). A este respecto, el examen de la concurrencia del presupuesto habilitante «siempre se ha de llevar a cabo mediante la valoración conjunta de todos aquellos factores que determinaron al Gobierno a dictar la disposición legal excepcional y que son, básicamente, los que quedan reflejados en la exposición de motivos de la norma, a lo largo del debate parlamentario de convalidación, y en el propio expediente de elaboración de la misma (SSTC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 4; 11/2002, de 17 de enero, FJ 4, y 137/2003, de 3 de julio, FJ 3)» [STC 34/2017, FJ 3 d)].

(iv) El segundo canon del control externo del presupuesto habilitante exige que «exista una conexión de sentido entre la situación definida y las medidas adoptadas para hacerle frente» (STC 40/2021, FJ 2). En relación con este canon, «se ha fijado un doble criterio o perspectiva para valorar su existencia: el contenido, por un lado, y la estructura, por otro, de las disposiciones incluidas en el Real Decreto-ley controvertido» [STC 34/2017, FJ 3 e)].

Expuestos los aspectos esenciales sobre el presupuesto habilitante del decreto-ley y su control constitucional, hemos de recordar también nuestra doctrina relativa a su utilización en el ámbito económico, como instrumento idóneo para abordar las llamadas «coyunturas económicas problemáticas». En este sentido, «la utilización de este instrumento normativo se estima legítima en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; 237/2012, de 13 de diciembre, FJ 3, y 48/2015, FJ 3). Y en este contexto, se ha venido admitiendo reiteradamente el uso del decreto-ley en situaciones que cabe calificar como “coyunturas económicas problemáticas”, para cuyo tratamiento representa un instrumento constitucionalmente lícito, en tanto que pertinente y adecuado para la consecución del fin que justifica la legislación de urgencia (STC 183/2014, FJ 4)» (STC 18/2016, de 4 de febrero, FJ 3).

En consonancia con la doctrina expuesta, este tribunal «no estimó contraria al art. 86.1 CE la apreciación de la urgencia hecha por el Gobierno en casos de modificaciones tributarias que afectaban a las haciendas locales (STC 6/1983, de 4 de febrero) [...] o de medidas tributarias de saneamiento del déficit público (STC 182/1997, de 28 de octubre). Como es fácil comprobar en todas estas sentencias, los decretos-leyes enjuiciados afectaban a lo que la STC 23/1993, de 21 de enero, FJ 5, denominó “coyunturas económicas problemáticas” para cuyo tratamiento el decreto-ley representa un instrumento constitucionalmente lícito [...] (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; 11/2002, de 17 de enero, FJ 4)» (STC 137/2003, de 3 de julio, FJ 3).

B) Definición explícita y razonada de la situación de «extraordinaria y urgente necesidad».

Debemos comenzar examinando las razones que invoca el Gobierno de la Nación para justificar la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021. Este examen se ha de llevar a cabo, como ya hemos señalado, mediante la valoración conjunta del preámbulo de la norma, el debate parlamentario de convalidación y el propio expediente de elaboración [por todas, STC 34/2017, FJ 3 d)].

a) Se afirma en el apartado I del preámbulo que este real decreto-ley «tiene por objeto dar respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto» como consecuencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre, «así como integrar la doctrina contenida» en las SSTC 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, «al objeto de dar unidad a la normativa del impuesto y cumplir con el principio de capacidad económica». En definitiva, con la reforma «se busca adecuar la base imponible del impuesto a la capacidad económica efectiva del contribuyente, permitiendo su contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con aquella».

El apartado II justifica la concurrencia de una situación de «extraordinaria y urgente necesidad», basándose en que la STC

182/2021 ha declarado nulos e inconstitucionales los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, «lo que supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad».

Este fallo trae como consecuencia que a los ayuntamientos les resulte imposible «liquidar, comprobar, recaudar y revisar este impuesto local, que desde esa fecha deja de ser exigible. Ello supone una merma inmediata e importante de sus recursos financieros, que puede provocar un incremento del déficit público que ponga en riesgo el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria recogido en el artículo 135 de la Constitución, lo que va además en perjuicio del principio de suficiencia financiera de las entidades locales reconocido en el artículo 142 de la Constitución».

A ello se han de añadir las distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario que el vacío legal ocasionado por la sentencia podría provocar, «en cuanto que puede suponer un incentivo para acelerar de forma urgente operaciones inmobiliarias con la única finalidad de aprovechar la coyuntura de “no tributación” antes de que fuera aprobada la nueva normativa del impuesto, que de no ser aprobada por real decreto-ley requeriría varios meses para su posible aprobación y entrada en vigor».

Se concluye afirmando que todas las razones expuestas justifican razonadamente la adopción del real decreto-ley y, en consecuencia, la extraordinaria y urgente necesidad de aprobarlo se inscribe en el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno en cuanto órgano de dirección política del Estado, tratándose de una decisión que supone una ordenación de prioridades políticas de actuación.

b) En el debate parlamentario de convalidación del real decreto-ley («Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados», XIV Legislatura, núm. 144, de 2 de diciembre de 2021, págs. 48-67), la ministra de Hacienda y Función Pública manifestó que la norma se ha elaborado para subsanar el vacío normativo generado por la STC 182/2021 sobre la determinación del cálculo de la base imponible del IIVTNU, y que el Gobierno actuó de manera diligente dada la importancia que tiene esta cuestión para los municipios y sus finanzas públicas. En este sentido, subraya la ministra en su intervención que la aplicación de la norma tiene un beneficio múltiple: (i) permite a los ayuntamientos «restablecer la exigibilidad de este impuesto y dar certidumbre sobre los recursos con los que contarán, evitando un posible deterioro de los servicios públicos»; (ii) a la ciudadanía le facilita adecuar «la base imponible del impuesto a la capacidad económica de cada contribuyente, que además podrá optar por dos sistemas de tributación»; y (iii) «integra la doctrina contenida en dos sentencias previas del Alto Tribunal de 2017 y 2019 sobre la misma figura».

A continuación se expone el contenido del real decreto-ley poniendo el acento en las dos principales novedades: sustituir los porcentajes aplicables sobre el valor del terreno para determinar la base imponible del impuesto y establecer dos posibles métodos de cálculo del impuesto. Y concluye la intervención emplazando a apoyar la convalidación de la norma, «porque nos beneficia a todos, a ayuntamientos y a ciudadanos, resolviendo la situación creada por la resolución del Tribunal Constitucional [y porque] con esta nueva modificación se avanza en una formulación más justa de la propia figura tributaria».

c) Por último, la memoria del análisis de impacto normativo (apartados I.2 y 3) recuerda, una vez más, que el objetivo de la norma es «la adaptación de la normativa reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana al contenido de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, así como integrar la doctrina contenida en las sentencias 59/2017 y 126/2019, al objeto de dar unidad a la normativa del impuesto y cumplir con el principio de capacidad económica». Abunda en la idea de que la STC 182/2021 «ha provocado un vacío legal que imposibilita la liquidación y la exigibilidad del impuesto, lo que supone una merma inmediata e importante de sus recursos financieros, que puede provocar un incremento del déficit público que ponga en riesgo el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria recogido en el artículo 135 de la Constitución, lo que va además en perjuicio del principio de suficiencia financiera de las entidades locales reconocido en el artículo 142 de la Constitución». A lo que se añade que «puede provocar distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario en cuanto que puede suponer un incentivo para acelerar de forma urgente operaciones inmobiliarias con la finalidad de aprovechar la coyuntura de “no tributación” antes de que fuera aprobada la nueva normativa del impuesto, que de no ser aprobada por real decreto-ley requeriría de varios meses para su posible aprobación y entrada en vigor».

d) De lo expuesto se colige que, en el preámbulo y en la memoria del real decreto-ley impugnado, así como en su presentación en el trámite parlamentario de convalidación, el Gobierno ha ofrecido, de forma explícita y razonada, una justificación para la adopción de las medidas aprobadas.

La justificación se puede concretar en los siguientes términos. La citada STC 182/2021 ha declarado nulos e inconstitucionales los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, afectando por ello a los recursos financieros de los entes locales debido a la pérdida recaudatoria derivada de la imposibilidad de exigir el IIVTNU; afectación que incide en

la suficiencia financiera local, el incremento del déficit público y la estabilidad presupuestaria, y causa, a su vez, distorsiones en el mercado inmobiliario.

e) Por último, los recurrentes aducen que la existencia de un vacío normativo provocado por las decisiones del Tribunal Constitucional no implica que hubiera que acudir necesariamente a la figura del decreto-ley. A su juicio, desde que se dictó la STC 126/2019 y de acuerdo con la doctrina en ella fijada, el Gobierno estaba en condiciones de iniciar el procedimiento legislativo para modificar la regulación declarada inconstitucional después en la STC 182/2021. Es, por ello, que sostienen que la situación de extraordinaria y urgente necesidad alegada por el Gobierno fue provocada por su propia inactividad.

Atendiendo al contenido del fallo de las SSTC 59/2017, 126/2019 y 182/2021, se puede apreciar que la única que produjo un vacío legislativo capaz de impedir la exigencia del IIVTNU fue la última de ellas. De hecho, el impuesto se ha seguido exigiendo por los entes locales, no sin cierta conflictividad, en todas aquellas situaciones que no se vieron afectadas por la declaración de inconstitucionalidad contenida en las ya citadas SSTC 59/2017 y 126/2019, respectivamente.

El Real Decreto-ley 26/2021 señala, ya en su propio título, que se dicta con la finalidad de «adaptar el texto refundido de la Ley reguladora de haciendas locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana». Su preámbulo afirma que «tiene por objeto dar respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de la última de las sentencias referidas», es decir, la STC 182/2021. Ello sin perjuicio de que también se haya procedido a «integrar la doctrina contenida en las otras dos sentencias, al objeto de dar unidad a la normativa del impuesto y cumplir con el principio de capacidad económica» algo que no resulta reprochable.

Tampoco se puede compartir la afirmación de la parte recurrente referida a que, desde que se conoció la doctrina de la STC 126/2019, el Gobierno estaba ya en condiciones de iniciar el procedimiento legislativo para modificar la regulación declarada inconstitucional después en la STC 182/2021. Si bien los tres pronunciamientos abordan la compatibilidad de la regulación del IIVTNU con diferentes vertientes del principio de capacidad contributiva y, en ocasiones, también en conexión con el principio de no confiscatoriedad, hemos de subrayar que ni la STC 126/2019, ni su predecesora la STC 59/2017, examinaron el método objetivo obligatorio de estimación de la base imponible, que fue lo declarado inconstitucional en la STC 182/2021 y el principal objeto de regulación por el Real Decreto-ley 26/2021.

A la vista de lo expuesto, podemos concluir que, desde el plano del control externo que compete a este tribunal, una vez descrita de forma suficiente la situación de extraordinaria y urgente necesidad, como aquí hemos apreciado, resulta jurídicamente admisible la acción normativa inmediata, evitando con ello la demora que hubiera supuesto recurrir a la tramitación legislativa ordinaria.

C) Presupuesto habilitante y conexión de sentido de las medidas aprobadas.

a) La segunda dimensión del presupuesto habilitante exige que las medidas aprobadas guarden una «conexión de sentido» con la situación de extraordinaria y urgente necesidad (STC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 3) o, dicho de otro modo, «una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar» (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 3). En particular, nuestra doctrina ha establecido una doble perspectiva para valorarla: el contenido, por un lado, y la estructura, por otro, de las disposiciones incluidas en el decreto-ley controvertido. Así, ya en la citada STC 29/1982, FJ 3, este tribunal excluyó aquellas disposiciones «que, por su contenido y de manera evidente, no guarden relación alguna, directa ni indirecta, con la situación que se trata de afrontar y, muy especialmente, aquellas que, por su estructura misma, independientemente de su contenido, no modifican de manera instantánea la situación jurídica existente».

La demanda descarta que se pueda fundamentar la urgencia en los dos motivos alegados por el Gobierno: (i) ante la eventual merma de ingresos de los ayuntamientos por la imposibilidad de recaudar el IIVTNU, sostienen que el posible retraso en la aprobación de una ley por el trámite de urgencia o por el ordinario, no tiene capacidad para provocar un incremento significativo del déficit público, ni poner en riesgo la estabilidad presupuestaria o la suficiencia financiera de las entidades locales; y (ii) consideran simplista e irreal el argumento de las inminentes distorsiones en el mercado inmobiliario, a lo que añaden la imposibilidad del Gobierno de hacer una previsión de ingresos con la nueva norma o asegurar que con ella no se darán distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario.

Atendiendo al control que corresponde a este tribunal, la alegación debe ser desestimada por las razones que exponemos a continuación.

b) Los preceptos que se contienen en el real decreto-ley tienen como finalidad colmar el vacío normativo producido por la declaración de inconstitucionalidad llevada a cabo por la STC 182/2021. De no haberse aprobado la norma cuestionada, no hubiera sido posible seguir recaudando el impuesto por parte de las entidades locales. Se cumplimenta así la necesaria

conexión entre la situación de extraordinaria y urgente necesidad, descrita en el apartado B) de este fundamento de derecho, y las medidas adoptadas para hacerle frente. A ello se ha de añadir que las medidas adoptadas modifican de modo inmediato la situación jurídica existente, introduciendo una nueva regulación de la base imponible que responde a lo requerido por la STC 182/2021.

Ya hemos señalado en otras ocasiones que «[p]ara llevar a cabo nuestro examen es preciso valorar, en su conjunto, todos aquellos factores que aconsejaron al Gobierno dictar la disposición impugnada», para lo cual no se trata de discutir acerca de la bondad técnica de las medidas «sino de examinar la correspondencia de las normas contenidas en el decreto-ley con la situación económica que se trata de afrontar, a fin de controlar la apreciación de la misma como un supuesto de “extraordinaria y urgente necesidad”, dentro del enjuiciamiento que sí nos compete sobre la validez constitucional de las determinaciones jurídicas adoptadas por el legislador» (STC 182/1997, FJ 4).

Constatado que no cabía seguir exigiendo el impuesto, la consecuencia inmediata era que se iba a causar una pérdida de ingresos para los municipios. Aunque no todos los entes locales han optado por el establecimiento del IIVTNU, lo cierto es que en los municipios de gran población constituye una importante fuente de ingresos, al ocupar la segunda o tercera posición, según los casos, en el ranking de impuestos por volumen de recaudación. Ello justifica que sea posible afirmar que de no evitarse la pérdida recaudatoria, por la imposibilidad de seguir exigiendo el impuesto, podría llegar a comprometerse la suficiencia financiera e incrementar el déficit presupuestario. Basta recurrir a la lectura del «Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados» (XIV Legislatura, núm. 144, de 2 de diciembre de 2021) para comprobar que uno de los aspectos principales en los que se centró el debate parlamentario fue, precisamente, la situación económica de los municipios y la necesidad de compensar a los mismos por la merma de ingresos producidos como consecuencia de los pronunciamientos constitucionales.

Nos resta añadir que la conexión que tiene este impuesto con el mercado inmobiliario está fuera de toda duda, desde el momento en que se gravan los incrementos de valor producidos en este tipo de transacciones inmobiliarias, conexión que ya se ponía de relieve en la propia STC 182/2021, FJ 5 D).

En definitiva, las medidas tributarias adoptadas guardan una relación de coherencia con una situación económica problemática explícita y razonada, en el mismo sentido que se apreció en otras ocasiones, tales como en el caso de las medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera que modificaban el tipo de gravamen del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (STC 137/2003); o de medidas urgentes para incentivar las medidas de recuperación económica y social en el ámbito local de Castilla y León (STC 40/2021).

El Tribunal aprecia por todo ello en las medidas aprobadas la exigible «conexión de sentido» con la situación de «extraordinaria y urgente necesidad» previamente descrita, por lo que debemos desestimar en este punto la impugnación por falta del presupuesto habilitante del Real Decreto-ley 26/2021.

3. Segundo motivo de inconstitucionalidad: límites materiales del Real Decreto-ley 26/2021 en materia tributaria. La no «afectación» del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE.

Los recurrentes sostienen que la norma impugnada «afecta» al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Argumentan que dicha afectación se produce porque el real decreto-ley viene a sustituir una regulación que ha sido declarada inconstitucional por ser contraria al principio de capacidad económica – STC 182/2021–, modificando sustancialmente un elemento esencial del gravamen, cual es la base imponible del tributo. Responder a este motivo de impugnación exige comenzar recordando la doctrina constitucional en relación con el uso del decreto-ley en materia tributaria, para, a continuación, examinar el alcance y contenido de la reforma llevada a cabo por el Real Decreto-ley 26/2021.

A) Doctrina constitucional sobre el uso del decreto-ley en materia tributaria.

La consolidada doctrina del tribunal en relación con el uso del decreto-ley en materia tributaria se puede sintetizar en los siguientes términos:

(i) Como ya señalamos en la STC 182/1997, y reiteramos, entre otras, en las SSTC 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7, del hecho que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 y 3 CE) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto «no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no “afecte”, en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas», límite material «que no viene señalado por la reserva de ley». A lo que este tribunal debe atender al interpretar el límite material del art. 86.1 CE «no es, pues, al modo como se manifiesta el principio de reserva de ley en una determinada materia, la tributaria en este caso (si tiene carácter absoluto o relativo y qué aspectos de dicha materia se encuentran amparados o no por dicha reserva), sino más bien al examen de si ha existido “afectación” por el decreto-ley

de un derecho, deber o libertad regulado en el título I de la Constitución. Lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (FJ 8).

(ii) En cuanto a la interpretación de los límites materiales a la utilización del decreto-ley, hemos venido manteniendo siempre una posición equilibrada que evite las concepciones extremas, de modo que «la cláusula restrictiva del art. 86.1 de la Constitución (“no podrán afectar...”) debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el decreto-ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución... ni permita que por decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I (SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4; y 182/1997, de 18 de octubre, FJ 6)» (STC 137/2003, FJ 6).

(iii) De acuerdo con la posición descrita, el tribunal tiene declarado que el decreto-ley no puede «afectar», en el sentido constitucional del término, al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Y dicho deber de contribuir queda conectado constitucionalmente, de un lado, con el principio de capacidad económica y, de otro, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario (por todas, STC 182/1997, FJ 7). De lo que se infiere que el decreto-ley «no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo», vulnerando, en consecuencia, el art. 86 CE «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (por todas, SSTC 78/2020, de 1 de julio, FJ 3, y 156/2021, de 16 de septiembre, FJ 6).

(iv) A tal fin, es preciso tener en cuenta «en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 83/2014, de 29 de mayo, FJ 5; 73/2017, de 8 de junio, FJ 2, y 14/2020, de 28 de enero, FJ 6).

B) Alcance y contenido de la reforma operada por el Real Decreto-ley 26/2021: los elementos del IIVTNU modificados.

Conviene destacar que la reforma del Real Decreto-ley 26/2021 no tiene por objeto la creación ex novo de un tributo, sino la modificación parcial del régimen jurídico del ya existente IIVTNU. En efecto, la nueva regulación sigue el criterio de conservar, en la medida de lo posible, el articulado original, a partir del cual se introducen las modificaciones que se han considerado necesarias para atender al mandato expresado en los pronunciamientos de este tribunal y adecuar el tributo al principio de capacidad económica como fundamento, límite y criterio de imposición (SSTC 59/2017, 126/2019 y 182/2021).

Además de establecer algunas previsiones relativas al ámbito de la gestión (art. 110.4 y 8 TRLHL), la reforma incide principalmente sobre un elemento esencial del impuesto, la base imponible (arts. 104.5 y 107 TRLHL), y lo hace, como indica el preámbulo, modificando su determinación para que refleje en todo momento la realidad del mercado inmobiliario. Así, si bien se mantiene el sistema indiciario u objetivo de determinación de la base imponible con la misma regla de cuantificación (aplicación de un coeficiente al valor catastral del suelo urbano en el momento del devengo), se reconoce, por un lado, la posibilidad de que los ayuntamientos corrijan a la baja los valores catastrales del suelo en función de su grado de actualización y, por otro lado, se sustituyen los anteriormente vigentes porcentajes anuales por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, mediante norma con rango legal, teniendo en cuenta la evolución de los precios de las compraventas realizadas. Actualización que podrá ser llevada a cabo mediante las leyes de presupuestos generales del Estado.

Asimismo, se introduce el supuesto de no sujeción al impuesto derivado del fallo de la STC 59/2017, aplicable a instancia del sujeto pasivo, «en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición» (art. 104.5 TRLHL); dotando con ello a la regulación del impuesto de una mayor seguridad jurídica y coherencia. Y, adicionalmente, se convierte en optativo el sistema precedente de estimación objetiva de la base imponible (art. 107.1 TRLHL), incluyendo la estimación directa como regla de salvaguarda con la finalidad de evitar que la tributación por este impuesto pudiera en algún caso resultar contraria al principio de capacidad económica, admitiendo que a instancia del sujeto pasivo se acomode la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido (art. 107.5 TRLHL), de conformidad con el procedimiento establecido en el ya mencionado art. 104.5 TRLHL; recogiendo de este modo los postulados de las SSTC 126/2019 y 182/2021.

Se trata, pues, de una regulación que afecta a todos los contribuyentes de este impuesto local, dado que quien no opte por la aplicación de las nuevas reglas de no sujeción o de estimación directa de la base imponible (acreditando para ello un no incremento de valor o una plusvalía inferior a la calculada objetivamente con el método indiciario establecido en

la ley), deberá cuantificar esta última de acuerdo con el también reformado sistema objetivo de determinación de este elemento esencial del IIVTNU. De ahí que resulte fundamental para decidir sobre la constitucionalidad del decreto-ley aquí impugnado analizar el tributo sobre el que recae esta nueva regulación, indagando acerca de su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario.

C) Naturaleza y estructura del IIVTNU, y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario.

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) constituye el objeto de la reforma llevada a cabo por el Real Decreto-ley 26/2021; un impuesto local, definido por su carácter directo, real y objetivo. Atendiendo a la configuración actual del sistema de financiación de los entes locales, este no está integrado por ninguno de los tributos fundamentales del sistema tributario español. Si a ellos añadimos, como sucede con el IIVTNU, que no es un impuesto obligatorio, sino que su establecimiento es potestativo para los entes locales, de modo que en numerosos municipios no se prevé su exacción, su posición dentro del sistema tributario, y por ende su posible afectación al deber de contribuir de todos los ciudadanos, no reviste una especial importancia. Adicionalmente, se constata que el IIVTNU no es una de las «figuras impositivas estructurales del sistema» [STC 182/2021, FJ 4 A)], al tratarse de un impuesto «con un hecho imponible específico y no general (al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto) y sin constituir una figura central de la imposición directa» [STC 182/2021, FJ 5 B)].

En definitiva, este impuesto local ni constituye un pilar básico dentro del conjunto del sistema tributario, ni tampoco lo es dentro de la imposición directa. Sí lo son otros impuestos, al ser tributos globales sobre la renta, tales como el impuesto sobre renta de las personas físicas (STC 182/1997, FJ 9) o el impuesto sobre sociedades (STC 78/2020, FJ 5), dos pilares estructurales del sistema tributario a través de los cuales se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal según los criterios de capacidad económica e igualdad. E incluso hemos extendido esa consideración, bajo determinadas circunstancias, al impuesto sobre la renta de no residentes [STC 73/2017, FJ 3 a)]. Pero también hemos negado que la modificación del tipo de gravamen del impuesto sobre determinados medios de transporte afecte al deber de contribuir porque «lejos de configurarse como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, grava una específica manifestación de capacidad económica, la que se pone de manifiesto con la adquisición de vehículos» (STC 137/2003, FJ 7). En el mismo sentido nos pronunciamos en relación con la modificación del tipo de gravamen del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004, FJ 8); o respecto de una reducción en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones «exclusivamente en los supuestos de transmisión mortis causa de la empresa familiar y de la vivienda habitual del causante [...] no se configura como un tributo global sobre la renta o el consumo, sino que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica» (STC 189/2005, FJ 8).

D) Conclusión.

Atendiendo a la posición del IIVTNU en el sistema tributario español, puede afirmarse que la regulación impugnada, aunque modifique la base imponible de este impuesto local, no ha alterado sustancialmente la posición de los obligados a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE. Por tanto, procede desestimar la impugnación del Real Decreto-ley 26/2021 al no apreciarse vulneración de los límites materiales que el art. 86.1 CE (en relación con el art. 31.1 CE) establece para la utilización del decreto-ley en materia tributaria.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido:

Desestimar el recurso de inconstitucionalidad promovido por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados contra el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a nueve de marzo de dos mil veintitrés.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Ricardo Enríquez Sancho.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—María Luisa Segoviano Astaburuaga.—César Tolosa Tribiño.—Juan Carlos Campo Moreno.—Laura Díez Bueso.—Firmado y rubricado.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

OBLIGACIÓN DE PRESENTAR EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA, TENIENDO EN CUENTA LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/2021
(DGT V0063-23 de 18/01/2023)

Con la finalidad de adaptar la normativa legal del IIVTNU a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional manifestada en las sentencias 59/2017, de 11 de mayo (BOE de 15 de junio), 126/2019, de 31 de octubre (BOE de 6 de diciembre) y la ya citada 182/2021, se aprobó el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU.

El Real Decreto-Ley 26/2021 modifica los artículos 104 (adición de un nuevo apartado 5), 107 y 110 (modificación del apartado 4 y adición de nuevo apartado 8) del TRLRHL, publicándose en el BOE el 9 de noviembre, y entrando en vigor, de acuerdo con lo señalado en su disposición final tercera, al día siguiente de su publicación, el 10 de noviembre de 2021.

En el caso objeto de consulta se trata de una transmisión lucrativa por causa de muerte. Esta transmisión lucrativa de un terreno de naturaleza urbana da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU.

En los casos de transmisión por causa de muerte la fecha de dicha transmisión será la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo.

En el escrito de consulta se indica la fecha del fallecimiento del causante, marzo de 2019, siendo dicha fecha anterior al 26 de octubre de 2021, fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021.

El Real Decreto-Ley 26/2021 no prevé efectos retroactivos en su aplicación, y dado que el IIVTNU es un tributo sin período impositivo, la regulación contenida en esta norma legal resultará de aplicación a los hechos imponibles del IIVTNU devengados a partir de su entrada en vigor, es decir, el 10 de noviembre de 2021.

En consecuencia, los hechos imponibles producidos con anterioridad al día 26 de octubre de 2021 y que a esa fecha no se hubieran liquidado o autoliquidado por cualquier motivo (se encontraban en plazo de declaración, se había presentado la declaración pero todavía no se había practicado y notificado la liquidación tributaria por el Ayuntamiento, no existía valor catastral, el contribuyente había alegado la inexistencia de incremento de valor, se había incumplido la obligación de presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, no se hubiera producido el incumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de una bonificación fiscal, etc.), no pueden ser objeto de liquidación dada la anulación de los preceptos reguladores de la base imponible por la STC 182/2021, que imposibilita la liquidación, comprobación y recaudación del impuesto y por tanto, su exigibilidad, y ello con independencia de que exista o no incremento de valor y de la cuantía de tal incremento en relación con la cuota tributaria.

No obstante lo anterior, sí que existe la obligación formal del contribuyente de presentar la correspondiente declaración respecto de los hechos imponibles a los que se refiere el párrafo anterior, ya que tales hechos imponibles se realizaron con la transmisión del terreno o la constitución o transmisión del derecho real, y se devengó el impuesto, aunque no exista obligación de pago del mismo.

ELEVACIÓN A PÚBLICO DE CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA

(DGT V0067-23 de 20/01/2023)

Los efectos del devengo del IIVTNU, la transmisión mediante compra-venta de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana se entiende realizada en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del comprador, momento cuya prueba se encuentra facilitada legalmente con el otorgamiento de escritura pública.

Cuando la venta se hace en documento privado es imprescindible la entrega real y efectiva para la adquisición del dominio, o bien el otorgamiento posterior de escritura pública que se equipara a la entrega.

En consecuencia, si en la fecha de la firma del documento privado de compraventa se produce también la entrega real y efectiva del inmueble al comprador, en ese momento se entenderá transmitida la propiedad del bien inmueble, siempre y cuando pueda probarse la realidad de dicho contrato. En caso contrario, habrá que estar al otorgamiento posterior de la escritura pública de compraventa, que se equipara a la entrega de la cosa, salvo que de la misma escritura resultare o se dedujese claramente lo contrario.

Una vez señalado lo anterior, y en cuanto a la validez del documento privado como medio de prueba, hay que tener presente lo siguiente:

- El documento privado, reconocido legalmente, tiene el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes (artículo 1.225 del Código Civil).

- La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que se produzca alguno de los hechos relacionados en el artículo 1.227 del Código Civil, que dispone:

“La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.”

TRIBUTACIÓN DEL FIDEICOMISO CON FACULTAD DE DISPOSICIÓN Y SIN ELLA

(Consulta DGT V0136-23 de 03/02/2023)

Si la consultante adquiere el legado de un bien inmueble urbano en fideicomiso con facultad de disposición, resulta que la consultante adquiere tanto la facultad de disfrute como la facultad de disposición sobre el bien inmueble, por lo que está adquiriendo la propiedad del inmueble. En consecuencia, al fallecimiento del testador (causante), la consultante tributará por el IIVTNU por la adquisición de la propiedad del terreno a título lucrativo. El impuesto se devengará en la fecha del fallecimiento del testador. Si la consultante no hace uso de la facultad de disposición sobre el inmueble, al fallecimiento de la misma, la propiedad del inmueble será adquirida por los fideicomisarios (los primos). Se producirá el hecho imponible del IIVTNU por la adquisición de la propiedad del terreno, en el que los contribuyentes serán los fideicomisarios como adquirentes de la propiedad del terreno a título lucrativo. Se producirá el hecho imponible del IIVTNU por la adquisición de la propiedad del terreno, en el que los contribuyentes serán los fideicomisarios como adquirentes de la propiedad del terreno a título lucrativo.

Si la consultante hace uso de la facultad de disposición, mediante la enajenación del inmueble, se producirá el devengo del IIVTNU en la fecha de la transmisión de la propiedad del inmueble, siendo contribuyente la consultante como transmitente de la propiedad del terreno a título oneroso. Al fallecimiento de la consultante, como ya se transmitió la propiedad del inmueble, los fideicomisarios no adquieren ningún derecho sobre el mismo, por lo que no tributarán por el IIVTNU.

Si fuera posible que la consultante adquiriera el legado sin facultad de disposición, la consultante tributaría por el IIVTNU por la adquisición del derecho real de usufructo vitalicio sobre el terreno, atendiendo a su edad en el momento del fallecimiento del testador. El impuesto se devengará en la fecha del fallecimiento del testador. En esa misma fecha, se produciría también el devengo del IIVTNU para los fideicomisarios por la adquisición de la nuda propiedad del terreno a título lucrativo. Cuando falleciera la consultante, los fideicomisarios consolidarían el dominio del inmueble.

Siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no produciéndose con la consolidación del dominio ni transmisión de

la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en los fideicomisarios por la extinción del usufructo al fallecimiento de la usufructuaria (consultante) no está sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad del inmueble urbano por los fideicomisarios, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que los fideicomisarios adquirieron la nuda propiedad del inmueble por herencia (el 12/07/2022), sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto.

CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO POR FALLECIMIENTO DEL USUFRUCTUARIO

(Consulta DGT V0105-23 de V0105-23)

Siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el nudo propietario (el hijo) por la extinción del usufructo al fallecimiento de la usufructuaria no está sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad del inmueble por el hijo, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que el hijo adquirió la nuda propiedad del inmueble por herencia del padre, sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD SOBRE BIENES INMUEBLES

(Consulta DGT V0135-23 de V0135-23)

En ocho de los inmuebles la comunidad se disuelve en su totalidad, adjudicando el 100% de la propiedad del inmueble a uno solo de los comuneros, en proporción a su participación, por lo que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, no se produce la sujeción al IIVTNU, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto al considerarse que no existe transmisión del derecho de propiedad.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de estos 8 inmuebles adjudicados a cada uno de los hermanos y para la determinación de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio del período de generación será la fecha en la que cada comunero adquirió en su día la propiedad del inmueble (por herencia del padre o de la madre) y no la fecha en la que se adjudica a cada comunero el 100% del pleno dominio sobre los inmuebles por disolución del condominio entre ellos.

Ahora bien, respecto de los 2 inmuebles que se adjudican a dos de los hermanos al 50% cada uno, resulta que en este caso, las 2 comunidades de bienes no se disuelven, ya que los dos inmuebles van a permanecer en comunidad, aunque en vez de cuatro comuneros, sean solo dos comuneros, por lo que se está ante una permuta de cuotas en la que dos comuneros transmiten sus cuotas de propiedad sobre ambos inmuebles a los dos comuneros adjudicatarios, que a su vez, les transmiten sus cuotas de propiedad sobre otro inmueble.

La permuta es una transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, y como tal da lugar a la realización del hecho imponible y el devengo del IIVTNU, siendo sujetos pasivos cada uno de los dos hermanos no adjudicatarios de estos 2 inmuebles, como transmitentes de la propiedad del terreno de naturaleza urbana a título oneroso.

En este caso, y de acuerdo con el artículo 106.1.b) del TRLRHL, cada uno de los hermanos (no adjudicatarios) tendrá la condición de contribuyente del IIVTNU respecto del incremento de valor del terreno urbano que se produzca con ocasión de la transmisión del porcentaje de propiedad que tenga sobre los dos bienes inmuebles que se adjudican a los otros 2 hermanos.

DONACIÓN DE UN INMUEBLE EN EL QUE EL VALOR DE REFERENCIA ACTUAL RESULTA INFERIOR AL VALOR DE ADQUISICIÓN DE LOS DONANTES

(Consulta DGT V0157-23 de 06/02/2023)

A diferencia de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), el TRLRHL, a efectos de la aplicación de la no sujeción al IIVTNU regulada en el artículo 104.5 o de la determinación de la base imponible del impuesto, no establece que el valor de referencia determinado por el Catastro Inmobiliario sea el valor de transmisión del terreno.

Tanto en el ISD como en el ITPyAJD (artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y el artículo 10 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de diciembre, respectivamente), la base imponible será el valor de mercado del bien (minorado en el importe de las cargas y deudas deducibles), y en el caso de bienes inmuebles, se tomará como tal el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, salvo que el valor declarado por el sujeto pasivo sea superior, en cuyo caso se tomará este último.

Sin embargo, en el IIVTNU, a efectos de la aplicación de la no sujeción al IIVTNU regulada en el artículo 104.5 del TRLRHL o de la determinación de la base imponible del impuesto en el caso de que el sujeto pasivo alegue un incremento de valor inferior al determinado de acuerdo con las reglas del artículo 107 del TRLRHL, la normativa legal señala que, como valor de transmisión se tomará el valor que conste en el título que documente tal transmisión o el comprobado por la Administración tributaria, sin mención alguna al valor de referencia del bien inmueble.

En el IIVTNU se estará al valor que conste en el título que documente la transmisión, y, en el caso de que la Administración tributaria considere que dicho valor no corresponde con el valor de mercado (valor que se hubiera acordado entre partes independientes), bien porque exista vinculación entre las partes o cualquier otra circunstancia, entonces y, previa comprobación, podrá determinar un valor diferente.

En consecuencia, si el valor de transmisión del terreno de naturaleza urbana es inferior al valor de adquisición del mismo, determinados ambos tal y como dispone el artículo 104.5 del TRLRHL, resultará de aplicación el supuesto de no sujeción al IIVTNU regulado en dicho artículo.

EJERCICIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO SOBRE UN INMUEBLE

(Consulta DGT V0198-23 de V0198-23)

En el caso de transmisión de la propiedad de un inmueble como consecuencia del ejercicio de la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero, el valor de transmisión del inmueble para la entidad financiera arrendadora no es solo el valor residual por el que se ejerce la opción, ni tampoco el valor del bien establecido en el contrato (y que coincide, normalmente, con el valor de adquisición del bien por la entidad financiera), sino que dicho valor de transmisión será el importe total satisfecho por el arrendatario financiero en el contrato de arrendamiento financiero (la totalidad de las cuotas periódicas satisfechas más el importe de la opción de compra). Y este importe es el que consta en los títulos que documentan el contrato de arrendamiento financiero firmado entre la entidad financiera y el arrendatario financiero y el contrato de compraventa por ejercicio de la opción de compra.

Todo ello, sin perjuicio de las facultades de comprobación de la Administración tributaria competente para la gestión del IIVTNU, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.5 del TRLRHL.

