

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## • SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....4

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....4
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....7
- Procedimiento tributario .....11

TRIBUTOS  
OFICINAS  
LIQUIDADORAS

## RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRALI..... 17

- Primera transmisión de viviendas de protección oficial: beneficio aplicable a personas físicas, no jurídicas.....17
- Adjudicación de finca hipotecada al acreedor hipotecario en subasta extrajudicial con posterior cesión de la finca a un tercero.....20
- Notificación efectuada al conserje de la finca.....25
- Transmisión de viviendas que carecen de licencia de primera ocupación. ....28

TRIBUNAL  
ECONÓMICO-  
ADMINISTRATIVO  
CENTRAL

## • TEMAS FISCALES

Cuestiones resueltas y pendientes en torno a la impugnación de liquidaciones firmes en el IIVTNU .....34

*Juan Calvo Végez*, Catedrático de Derecho financiero y tributario.

## • CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....45

Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana.....45

TRIBUTOS  
MUNICIPALES

**TM**  
Tributos MUNICIPALES

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ..... 4

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ..... 4

- Condición de una sociedad mercantil como sujeto pasivo del IVA. .... 4
- Dación en pago realizada a un tercero distinto del acreedor hipotecario. .... 5
- Renuncia a la exención del IVA. .... 5
- Acreditación del requisito de adquisición de explotación agraria prioritaria para aplicar la reducción de la base imponible. .... 6
- Adquisición de un inmueble para su demolición y rehabilitación. .... 7

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES ..... 7

- Ajuar doméstico: bienes que lo integran a efectos de su cálculo. .... 7
- Condonación de deuda: computo del inicio de la fecha prescripción. .... 8
- Modificación de la modalidad de impuesto objeto de la inspección. .... 8
- Residencia en el territorio de una comunidad autónoma. .... 9
- Cómputo del plazo de prescripción de las donaciones mediante transferencias bancarias. .... 10
- Transmisión de empresa familiar: prueba de las funciones de dirección. .... 10
- Carácter privativo o ganancial de los saldos bancarios. .... 11

### PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ..... 11

- Ejecución de resolución estimatoria parcial por motivos formales. .... 11
- Caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria. Ausencia de efecto interruptivo del plazo de prescripción par a la determinación de la deuda. .... 12
- Prohibición de reformatio in peius. Tasación pericial contradictoria. .... 12
- Improcedencia de la suspensión por solicitud de la tasación pericial contradictoria por no existir un procedimiento de comprobación de valores. .... 13
- Comprobación de valor por el medio de precios medios en el mercado. .... 13
- Comprobación de valor del bien inmueble por el medio de multiplicar el valor catastral por un coeficiente. .... 14
- Comprobación de valor: insuficiente motivación de los testigos empleados. .... 14

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### CONDICIÓN DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL COMO SUJETO PASIVO DEL IVA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2021.

La controversia toma como punto de partida, la compraventa por parte de la sociedad contribuyente, a otra de una serie de fincas que, a efectos de IVA, se calificó como sujeta y no exenta. Expresamente se indicó en la escritura por los intervinientes que se trataba de una compraventa sujeta y no exenta del IVA, apuntando que para el caso de que la transmisión se calificase como exenta, renunciaban "ad cautelam" a dicha exención. Como consecuencia de ello se presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en la que consignó que el otorgamiento de la escritura pública de compraventa estaba sujeto a la modalidad "Actos Jurídicos Documentados", por la que tributan determinados documentos notariales.

Sin embargo, a juicio de la Inspección, la entidad transmitente era una sociedad patrimonial o de mera tenencia de bienes, que carecía por completo de medios materiales y humanos para desarrollar una actividad económica y que nunca tuvo la verdadera intención de realizar actividades económicas, teniendo una naturaleza meramente "instrumental", ya que fue creada en 2002 con la única finalidad de intervenir en la compra y posterior venta de los mencionados terrenos, por lo que no podía ser calificada como sujeto pasivo de IVA, procediendo, en consecuencia, tributar no sólo por Actos Jurídicos Documentados sino también por Trasmisiones Patrimoniales.

La cuestión planteada es determinar si, a la luz del principio de primacía del derecho de la Unión Europea y de una adecuada delimitación entre el principio de interpretación conforme y el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea, los artículos 4 y 5 LIVA, en su redacción primigenia, deben interpretarse en el sentido de que toda sociedad mercantil por el solo hecho de tal condición es sujeto pasivo del IVA o, si de acuerdo a lo expresado en las directivas de IVA (artículo 4 de la Sexta Directiva y artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE, según la interpretación que de las mismas ha hecho la jurisprudencia del Tribunal de Justicia), debe exigirse, en todo caso, que esa sociedad sea empresario o profesional, condiciones introducidas posteriormente por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, como manifestación de la realización de alguna actividad económica.

Y la respuesta a la cuestión es que, a la luz del principio de primacía del derecho de la Unión Europea y de una adecuada delimitación entre el principio de interpretación conforme y el principio de interdicción del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea, los artículos 4 y 5 LIVA, en su redacción primigenia, deben interpretarse en el sentido de que toda sociedad mercantil por el solo hecho de tal condición, es sujeto pasivo del IVA.

## DACIÓN EN PAGO REALIZADA A UN TERCERO DISTINTO DEL ACREEDOR HIPOTECARIO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de mayo de 2021.

En diciembre de 2012 se otorgó ante Notario escritura de compraventa con subrogación de préstamo hipotecario, y en virtud de dicha operación se adquirió la propiedad de una finca por un precio de 88.100,57 euros y tasada en 108.766,14 euros. Como consecuencia de lo anterior liquidó e ingresó en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la suma de 7.613,63 euros, aplicando el tipo de gravamen del 7% de la Comunidad Autónoma de Madrid sobre una base imponible de 108.766,14 euros. Con posterioridad recibió Liquidación Provisional del ITPyAJD que determinaba una deuda tributaria de 19.334,89 euros, por lo que el órgano liquidador entendía que estaba pendiente el pago de una deuda tributaria de 13.382,86 euros. Toda vez que la calificación de la operación recogida en la escritura es una dación en pago. La Administración tributaria considera que la dación en pago no queda desnaturalizada por el hecho de que se haga a favor de un tercero distinto del acreedor hipotecario y así se señala en la contestación a la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos 0324-15, de 29 de enero de 2015.

Para la Sala, se desprende que si bien una entidad mercantil se constituye al amparo del Real Decreto-Ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, como una "sociedad para la gestión de activos", a las que las entidades de crédito debían aportar los inmuebles adjudicados o recibidos en pago de deudas relacionadas con el ámbito inmobiliario, de manera que dichos activos inmobiliarios no se integrasen en sus balances. La transmisión del inmueble hipotecado no se realiza en favor del banco, en su condición de acreedora frente al transmitente del inmueble, sino a favor de la entidad mercantil constituida para el saneamiento. Ahora bien, esta entidad no es un tercero ajeno y desvinculado del banco. La consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos 0324-15 de 29 de 2015 al analizar esta cuestión matiza puede sostenerse que la dación en pago no queda desnaturalizada ni mutua su naturaleza por el hecho de que se haga en favor de un tercero, distinto del acreedor hipotecario, siempre que sea éste el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación.

Es éste precisamente el caso planteado: el acreedor hipotecario accede a la dación y obliga al deudor a transmitir el inmueble a un tercero por él designado, posibilidad admitida en el Código Civil para el pago de las obligaciones (artículos 1.162 y 1.163). No se exige la transmisión en que consiste la dación se haga a favor de esa misma entidad de crédito, por lo que no debe excluirse la posibilidad de que la misma acreedora admite o imponga, sin alterar el carácter extintivo de la dación, la transmisión a un tercero designado a su voluntad.

Por lo tanto, estamos ante una autentica dación en pago, realizada con la finalidad de cancelar la deuda del transmitente. De la propia naturaleza y objeto de la entidad mercantil creada para el saneamiento, pero además se deduce de la aceptación por parte del banco de la dación en pago como extintiva de la obligación. La Consulta Vinculante V0324-15- así como la Vo325-15, no solamente admiten la "imposición" por el acreedor de la condición del tercero para acceder a la dación, sino también la mera "admisión" de la misma que si se aprecia en este caso. Así pese a la intervención de mercantil subsiste la causa negocial principalmente extintiva de la obligación.

Es adecuado el criterio de la Administración tributaria con fundamento en las consultas vinculantes V0324 y V0325 de 2015, para las cuales no altera la naturaleza jurídica de la dación en pago el hecho de que se haga a un tercero distinto del acreedor hipotecario cuando este ha impuesto la condición y la acepte como modo de extinguir la deuda.

## RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 25 de mayo de 2021.

El acto que se impugna, trae causa de la instrucción de un procedimiento de inspección seguido con ocasión de la adquisición por la mercantil demandante de un apartamento en Sierra Nevada y un guarda esquís, objeto de autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad "actos jurídicos documentados", consignándose en la escritura pública que la operación en ella descrita se halla sujeta y exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido, detallándose en dicho documento público la renuncia expresa a la exención en los términos previstos en

el art. 20.2 de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto. Iniciado procedimiento de inspección tributaria, concluye con acta de disconformidad de la que deriva una liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones onerosas. A juicio de su instructor, la operación de venta del inmueble y anejo se encuentra sujeta a gravamen en el mencionado Impuesto, criterio del que discrepa la representación procesal de la parte actora que lo considera gravado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como así consta que le fuera repercutida su cuota tributaria por quien efectuó la entrega del bien inmueble y su anejo.

El argumento jurídico de la demanda se sustenta que el bien adquirido se halla afectado al ejercicio de la actividad económica atendiendo a su destino previsible (el arrendamiento).

Para la Sala, en el caso enjuiciado, analizada la autoliquidación formulada por la demandante a los efectos del IVA (modelo 390, declaración resumen-anual de operaciones) correspondiente a aquél en que se llevó a cabo la documentación en escritura pública del inmueble adquirido, comprobamos que la actora declaraba como actividad económica "principal" una explotación de finca agraria, y como "otras" [actividades económicas] el alquiler de locales industriales (Epígrafe 8612 del Impuesto sobre Actividades Económicas), lo que conduce a la conclusión de que en el momento de la entrega del inmueble, la demandante, no tenía prevista la realización de operaciones de arrendamiento de viviendas, de donde, atendiendo "al destino previsible" del inmueble adquirido en ese ejercicio no puede concluirse sino que lo fue para su utilización como vivienda sin que por ello mismo, pueda ser considerado como elemento afectado al ejercicio de actividad económica desarrollada, susceptible de deducir la cuota IVA que le fuera repercutida.

---

## ACREDITACIÓN DEL REQUISITO DE ADQUISICIÓN DE EXPLOTACIÓN AGRARIA PRIORITARIA PARA APLICAR LA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 18 de mayo de 2021.

---

Se interpone el recurso contencioso-administrativo contra liquidación complementaria que giró la Oficina liquidadora del distrito hipotecario por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales devengado con motivo de la autoliquidación por la adquisición instrumentada en escritura pública. La Oficina Gestora inició expediente de comprobación de valores y solo consideró la aplicación de una bonificación del 75%. La parte actora expone que le corresponde una reducción de la base imponible del 90% ya que se transmitió la explotación en su integridad y la misma conforma una explotación agraria, de acuerdo con el artículo 9.1 de la Ley 19/1995.

Para la Sala, la Ley que nos ocupa no establece ni fija el procedimiento a seguir para la obtención de la calificación de explotación agraria prioritaria, declaración que viene atribuida a la Comunidad Autónoma, de tal suerte que a los efectos que ahora nos interesan, lo determinante es si el disfrute del beneficio fiscal que se dirime solamente podrá aplicarse cuando se esté en posesión del certificado que acredite la condición de explotación agraria prioritaria o si se puede aplicar desde el momento del devengo, siguiendo la indicación o pauta marcada en el apartado 2 del artículo 9, en tanto se obtiene, posteriormente, dicha certificación.

La lectura detenida del expediente administrativo, enseña que se solicitó la inclusión de las fincas en el Catálogo, y que se dictó resolución por la Delegación Provincial de la Consejería de Agricultura y Pesca por la que se acordaba la ratificación de la explotación agraria como prioritaria, incluyendo las fincas que fueron objeto de compraventa. Partiendo de tales premisas y teniendo en cuenta que la cuestión litigiosa se centra en el último requisito, se concluye que con la documentación aportada se ha acreditado que la finca rústica ha obtenido la calificación e inscripción de explotación agraria de carácter prioritario, como respuesta a la solicitud cursada por el recurrente, por lo que no cabe negar la concurrencia de los requisitos exigibles para gozar del beneficio fiscal reconocido legalmente en la fecha de devengo del impuesto, aunque se hubiera obtenido ese documento con posterioridad.

Hay que tener en cuenta que la inscripción de la finca como explotación agraria prioritaria se solicitó con anterioridad a la compraventa, aunque se obtuviera tal calificación con posterioridad. La liquidación que ahora se combate no es conforme a derecho, ya que el recurrente tiene derecho a una reducción del 90% sobre la base imponible.

## ADQUISICIÓN DE UN INMUEBLE PARA SU DEMOLICIÓN Y REHABILITACIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón

Se hace constar en escritura pública que la entrega de unos inmuebles constituye una operación sujeta al IVA no siéndole aplicable la exención contemplada en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA dado tanto el inmueble va a ser objeto de demolición y rehabilitación respectivamente, por la sociedad compradora. Y no obstante, para el caso de que se estimara aplicable la exención, los vendedores renuncian a la misma y comunican a la sociedad compradora la renuncia a dicha exención y la compradora declara su condición de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total del impuesto soportado por la adquisición de los inmuebles. En consecuencia, la parte vendedora repercute a la compradora en concepto de cuota de IVA la cantidad correspondiente.

La Sala al entender que existen indicios suficientes que permiten afirmar que la reclamante ha realizado de forma ininterrumpida actuaciones formales y materiales necesarias para llevar a cabo la rehabilitación de un edificio. El hecho de que las obras de rehabilitación no estuvieran iniciadas en el momento en que se había iniciado la actuación inspectora, o que la edificación se hubiera transmitido sin haberse realizado la rehabilitación a la entidad S. XXI S.A., que adquiere el inmueble también con dicho propósito, no es, a juicio de este Tribunal, un impedimento para aplicar la excepción a la exención que se analiza. En este sentido, figura en el expediente prueba documental de la intención de esta última adquirente de efectuar la rehabilitación.

Es cierto que parte de estas actuaciones son posteriores a la transmisión de los inmuebles efectuada por Grupo E.P. S.L. a S. XXI S.A., pero no por ello cabe concluir en sentido distinto al razonado por el TEAC, porque también en esta segunda transmisión la adquirente manifiesta el propósito discutido por la hoy Administración recurrente de realizar una nueva edificación y rehabilitación integral, y el conjunto de las actuaciones acreditadas, con una continuidad de las fases de actuación e intervención del mismo equipo técnico, evidencia la intención de proceder a una rehabilitación no demorada en el tiempo, con un proyecto empresarial de agregación de valor añadido. Por lo expuesto, procede desestimar el recurso interpuesto por el gobierno de Aragón.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### AJUAR DOMÉSTICO: BIENES QUE LO INTEGRAN A EFECTOS DE SU CÁLCULO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2021.

El objeto que, en un principio, está en el origen del litigio de instancia de que dimana este recurso de casación consiste en determinar qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico, a efectos de precisar la corrección de la sentencia de instancia aquí impugnada.

La doctrina del TS en relación con el ajuar doméstico se resume es:

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

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

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

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

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración

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

En el presente caso, el Tribunal procede a anular la sentencia de instancia, por fundarse en una interpretación errónea del ordenamiento jurídico y, resolviendo en su lugar el debate trabado en la instancia, desestima el recurso contencioso-administrativo, anulando los acuerdos de liquidación y revisión recurridos. La tesis jurisprudencial sostenida por el TS es que el porcentaje en que se cifra la presunción iuris tantum de pertenencia al ajuar doméstico es susceptible de destrucción, pero a cargo de quien sostenga que es menor (el contribuyente) o mayor (la Administración). Tampoco se ha dicho y se deriva de la doctrina que el ajuar doméstico está vinculado o asociado únicamente a bienes inmuebles (en el porcentaje señalado) y, dentro de tal categoría, a los que sirvan de vivienda habitual, pues el problema de la presunción legal del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico es esencialmente probatorio y, en el caso presente, la prueba documental propuesta en la demanda de instancia no acredita en favor de los recurrentes la realidad que propugnan como cierta.

Sin embargo, ello resulta indiferente al caso porque la Sala juzgadora, al basarse en el criterio jurisprudencial acuñado en la sentencia de este Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 790/2015), que el TS ha superado con su doctrina actual, se abstiene de practicar y valorar prueba alguna al respecto, al considerar que la presunción del 3 por 100, de hecho, opera como iuris et de iure, insusceptible de prueba en contrario.

## CONDONACIÓN DE DEUDA: COMPUTO DEL INICIO DE LA FECHA PRESCRIPCIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de mayo de 2021.

La cuestión litigiosa es la relativa a la condonación de la deuda que la actora mantenía con su hermano con motivo de la compra de la vivienda y el garaje de su propiedad. Dicha venta se realizó el 18 de marzo de ese año de 2010, como prueba la escritura notarial, y la condonación del precio se recogió en un documento privado suscrito entre los hermanos. En el encabezamiento del documento privado obra la misma fecha de 18 de marzo de 2010. La eficacia que entre las partes tuvo este convenio privado es corroborada por el simple hecho de que no fue pagado el precio de la compraventa, circunstancia admitida por la recurrente. Pero nada justifica la realidad de su fecha.

Para la Sala, no se advierte que existiera algún medio por el que la Administración tributaria pudiera conocer, a través de las declaraciones fiscales de los interesados o por otra vía, la existencia de la condonación. El contrato de compraventa ofrecía otra apariencia, pues sus otorgantes manifestaban haber convenido un precio y haberlo abonado con la entrega de los cheques bancarios. La condonación que se documentó en un momento posterior no accedió a ningún organismo público ni fue de otro modo exteriorizada hasta que se comunicó por la actora a la Administración tributaria. Es más, parece ser que la ocultación de la condonación no era ajena al propósito de los interesados de eludir el pago del impuesto de sucesiones del hermano, según las razones que expresan las resoluciones de la Inspección.

En estas condiciones, y ante la absoluta falta de prueba sobre la veracidad de la fecha que aparece en el documento privado, la Sala acude a la del fallecimiento del condonante, que marca el límite temporal de su otorgamiento y es coherente con la previsión del art. 1227 CC. Por ello, el plazo de 30 días para autoliquidar la condonación debe computarse a partir del día siguiente de la muerte del hermano ocurrida el 27 de septiembre de 2010, por lo que no había prescrito el derecho a liquidar cuando se notificó el inicio de la inspección el 16 de mayo de 2014.

## MODIFICACIÓN DE LA MODALIDAD DE IMPUESTO OBJETO DE LA INSPECCIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de mayo de 2021.

La recurrente señala que, en el curso de la inspección fue modificado el impuesto objeto de la inspección tributaria, pues se inició con ocasión del impuesto de sucesiones devengado con ocasión del fallecimiento y la interesada no tuvo conocimiento de que se seguía por el impuesto de donaciones hasta que le fue notificada el acta de disconformidad. No hay

ninguna explicación del cambio de impuesto y la contribuyente ha estado totalmente indefensa durante el procedimiento. Esta irregularidad supone una vulneración del art. 87.3.b) del Reglamento de gestión e inspección (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), por no indicarse de forma expresa las obligaciones tributarias o elementos de las mismas a inspeccionar, y de los derechos de la contribuyente del art. 34 LGT a ser informado de la naturaleza y alcance de las actuaciones de inspección y a formular alegaciones y aportar documentos.

Para el Tribunal, el cambio tuvo lugar no por una arbitraria decisión de la inspección, sino como lógica consecuencia de los documentos aportados por la obligada y por su renuncia expresa a la herencia de su hermano. En todo caso, desde el acta de disconformidad, donde se contiene ya una inequívoca calificación de las transmisiones como donación, la actora ha dispuesto de la oportunidad de alegar todas y cada una de las objeciones que ha estimado procedente.

De todos modos, el impuesto sobre sucesiones y donaciones es un solo tributo que recae sobre todas las adquisiciones patrimoniales gratuitas, "mortis causa" e "inter vivos". No nos hallamos ante impuestos heterogéneos que hubieran requerido una regularización autónoma o una actividad de comprobación independiente. En el encabezamiento de todas las diligencias de la inspección consta claramente que el procedimiento recaía sobre el "impuesto de sucesiones y donaciones".

---

## RESIDENCIA EN EL TERRITORIO DE UNA COMUNIDAD AUTÓNOMA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de mayo de 2021.

---

La competencia para liquidar el impuesto de donaciones depende de la comunidad autónoma de residencia habitual del donatario, para cuya determinación debemos acudir a las normas reguladoras de la cesión de tributos por el Estado a las Comunidades. La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en el art. 28 que dispone que, para los impuestos de sucesiones y donaciones, las personas físicas residen en el territorio de una comunidad cuando permanecen en él el mayor número de días "del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo". Asimismo, establece la presunción de permanencia en el lugar en que radica la vivienda habitual, según el concepto que esta ofrece la Ley del IRPF.

El periodo de la residencia a considerar para determinar la comunidad competente para la condonación es, por tanto, el comprendido entre el 26 de septiembre de 2005 y el 26 de septiembre de 2010. De las pruebas con que cuenta la Sala se deduce que se residía formalmente en la Junta de Andalucía en Urrácal, requisito necesario para recibir la prestación del "Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia" por los cuidados dispensados a su hijo discapacitado, conforme al Decreto 168/2007, de 12 de junio (art. 2). Todos los documentos oficiales relativos a esa ayuda están fechados a partir de abril de 2010. Su empadronamiento en dicha localidad, junto con su hijo, se produjo el 25 de marzo de 2009, donde llegaron de Madrid. A estos hechos se añade la declaración testifical tan favorable a la recurrente de quien hoy es la Alcaldesa del municipio. Pese a la rotundidad de las afirmaciones de la testigo, es difícilmente creíble que uniéndole una mera relación de vecindad y dados los más de 10 años transcurridos, recuerde con la precisión necesaria los periodos de tiempo en que esta se hallaba en la localidad. Nótese que no basta con que pasara temporadas más o menos largas en Urrácal, sino su presencia física continuada más de la mitad de los días entre 2005 y 2010.

A la residencia habitual en Almería se oponen otras circunstancias como son su domicilio fiscal en Madrid, dato resultante de las declaraciones del IRPF conjuntas con su esposo, cuya convivencia, no hay que olvidarlo, está asistida de la presunción del art. 69 CC. Este mismo domicilio figura en los documentos nacionales de identidad de la madre y el hijo, y también fue en Madrid donde se declaró la incapacidad de éste. Por otro lado, fallecido el hijo el 6 de marzo de 2011, la interesada regresó a Madrid, donde volvió a empadronarse el 1 de junio de ese año, hecho que constituye al menos un indicio de que la presencia en Urrácal fue episódica y, quizá, motivada por la ayuda económica que percibía. Ante estos elementos de prueba, en parte contradictorios, la Sala no puede reputar suficientemente acreditado que la residencia habitual de la recurrente, en la mayor parte del indicado periodo, no estuviera en Madrid.

## CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LAS DONACIONES MEDIANTE TRANSFERENCIAS BANCARIAS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de mayo de 2021.

A los efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y en lo que hace al cómputo del plazo de prescripción para liquidar la obligación tributaria derivada de las donaciones acreditadas mediante transferencias bancarias, únicamente reflejadas en los correspondientes apuntes bancarios, el inicio de ese cómputo tiene lugar el día siguiente al transcurso de los 30 días hábiles posteriores a la fecha en que consta en dichos apuntes que fueron efectuadas las referidas transferencias.

## TRANSMISIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: PRUEBA DE LAS FUNCIONES DE DIRECCIÓN.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de mayo de 2021.

La cuestión controvertida se centra en probar la realización durante varios años de una función, como es la dirección de una sociedad, que determinará en su caso el gozar del beneficio fiscal por la transmisión de empresa en una sucesión.

Los documentos con que se pretendió probar en vía administrativa la condición de administradora de D<sup>a</sup> El. son los siguientes:

- 1.- Un contrato de trabajo indefinido a tiempo parcial concertado con la entidad mercantil, a la sazón representada por el padre de la trabajadora, y fechado el 16 de diciembre de 2011.
- 2.- Un documento de la misma fecha, a modo de clausulado adicional del anterior, firmado por los mismos contratantes y en el que se dice que la trabajadora realizará en la empresa "funciones de dirección".
- 3.- Tres facturas de abril, una de junio, otra de octubre y otras dos de noviembre de 2014 correspondientes al alquiler de determinados inmuebles de la sociedad, firmadas por D<sup>a</sup> El. en representación de la entidad.
- 4.- Nóminas de noviembre y diciembre de 2014 de una trabajadora de la mercantil, con la firma de D<sup>ña</sup>. Elsa en la misma condición. A estos documentos se añaden otros fechados a finales de 2014 y en 2015 relativos a la prestación de servicios de D<sup>a</sup> Ml. en una oficina de farmacia y a la transmisión de esta a su favor.

Para la Sala, la relación que antecede es notoriamente insuficiente para probar la realización durante varios años de una función, como es la dirección de una sociedad, que de por sí genera un importante rastro documental (asistencia a juntas, elaboración y presentación de documentos oficiales y mercantiles y actos de gestión de toda índole) y exige ciertas formalidades asimismo con reflejo documental, como el nombramiento por la junta, su aceptación y la inscripción registral ( arts. 214 y 215 de la Ley de sociedades de capital). Además, el contrato de trabajo y sus cláusulas adicionales no disponen de ningún aditamento que pruebe la realidad de su fecha, por lo que no son oponibles frente a un tercero como la Hacienda pública (art. 1227 CC). Esta circunstancia también afecta a las facturas y a las nóminas, las cuales, por otra parte, solo acreditan una intervención de D<sup>a</sup> El. puntual o incidental en los asuntos de la empresa, y en calidad de representante o mera receptora de pagos, actos no demostrativos del desempeño de su administración.

La dirección de una sociedad comprende la facultad de tomar decisiones primordiales sobre la empresa y de vincular con sus actos a la sociedad frente a terceros en ejercicio de un poder de representación que se extiende a toda la actividad comprendida en el objeto social. Estas facultades, que además arrastran como contrapartida unos especiales deberes con la entidad, únicamente son apreciables en quienes ostentan legalmente la condición de administrador social, sea cual sea su concreta denominación, pero no se extienden a otros apoderados o empleados de la empresa por más decisiva que sea en la práctica su colaboración.

En este caso, la Sala considera que carece de la necesaria justificación que tales condiciones se dieran en D<sup>a</sup> El. Esta falta de acreditación de uno de los requisitos básicos para que opere la ventaja fiscal no puede excusarse mediante una interpretación amplia o flexible de la reducción por transmisión de empresa familiar.

## CARÁCTER PRIVATIVO O GANANCIAL DE LOS SALDOS BANCARIOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 2021.

La cuestión se centra en dilucidar sobre el carácter privativo asignado a determinados saldos bancarios del inventario en relación con la herencia de D. Ma., y partiendo de que la oficina considera que tienen carácter privativo al constar como titular solo el causante de los certificados de los saldos bancarios a fecha de devengo, y haberse extinguido la sociedad de gananciales al fallecimiento de D<sup>a</sup> Su., resuelve que el derecho tributario no modifica la titularidad de los bienes y derechos tal y como establece el artículo 7 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para la Sala, el actor pretende probar su carácter ganancial, alegando que los cónyuges se casaron en régimen de gananciales, y refiere que si bien es cierto que algunas de las cuentas están únicamente a nombre del Sr. Ma., todas las que se abrieron durante el matrimonio con independencia de que conste como titular la Sra. Su., deben considerarse como ganancial, siendo además que, si bien la sociedad de gananciales se extinguió por el fallecimiento de la esposa, la misma nunca se liquidó, hasta el momento en que se elabora la aceptación y adjudicación de herencia del padre.

El motivo debe ser rechazado, pues si bien es cierto que se presumen gananciales los bienes existentes en el matrimonio que se rige por la sociedad de gananciales mientras no se pruebe que pertenecen privativamente a uno de ellos, conforme el artículo 1361 del Código Civil lo cierto es que en el presente supuesto la sociedades de gananciales se extinguió en el año 2001 por el fallecimiento de la esposa, constando en los certificados emitidos a raíz del fallecimiento del Sr. Ma., que son titularidad privativa del mismo, estableciendo el artículo 108.3 de la LGT, que la administración Tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa servicio, actividad o explotación a quine figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público salvo prueba en contrario, y en el presente supuesto los certificados bancarios señalan como titular en la fecha que resulta relevante en el presente recurso, el fallecimiento del Sr. Ma., en diciembre de 2013, al mismo, no habiendo acreditado la actora que los mismos sean gananciales del Sr. Ma. y de su madre D<sup>a</sup> Su., al resultar extinguida la sociedad de gananciales con el fallecimiento de la misma en el año 2003.

## PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

### EJECUCIÓN DE RESOLUCIÓN ESTIMATORIA PARCIAL POR MOTIVOS FORMALES.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2021.

La decisión adoptada por la Sala de instancia ha procedido, con la estimación del recurso contencioso administrativo formulado, a la anulación parcial de la resolución adoptada por Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid, por la que, en ejecución de previa resolución del TEAC, se había procedido a declarar nula la liquidación derivada del acta de inspección tributaria de disconformidad. Por ello, el Auto de admisión exige que explicita, si habiéndose anulado en vía económico administrativa una liquidación tributaria por falta de motivación en la valoración de determinados bienes y ordenada la retroacción de las actuaciones para que el órgano administrativo competente efectúe una nueva comprobación de valores debidamente motivada, la Administración puede, antes de realizar la oportuna valoración motivada de los bienes en discusión, dictar una liquidación provisional (a cuenta de la liquidación que finalmente resulte) conforme a los valores declarados por la contribuyente y compensar seguidamente tal liquidación provisional con la cuantía que resulte a devolver por la ya referida anulación de la liquidación tributaria, minorando así la devolución por ingresos indebidos.

Para el Tribunal, lo que pretende la Administración en este caso, de llevar a cabo una nueva liquidación aprovechando los actos procedimentales no afectados por la declaración de nulidad, sustrayéndolos del procedimiento original del que forman indisolublemente parte con la finalidad compensatoria vista, supondría ignorar las garantías del interesado evitando las consecuencias fatales de la actuación extemporánea de la Administración, en su caso; por tanto, declarado el vicio formal y la anulación de la liquidación girada y ordenada la retroacción de actuaciones, los actos a que venía obligada la Administración quedaban circunscritos al ámbito propio de la ejecución, que se desarrollaban en la nulidad de la liquidación con devolución de lo indebidamente ingresado más intereses y la marcha atrás del procedimiento al momento de producirse el vicio que debía ser reparado, y sólo una vez reanudado de nuevo el procedimiento original

tendría cabida las actuaciones. Por tanto, para el Tribunal, no ha lugar al recurso de casación planteado por la Comunidad Autónoma de Madrid, confirmando la sentencia de instancia, por cuanto la fundamentación y fallo de la misma sentencia resultan conformes al Ordenamiento jurídico, al haber sido correctamente interpretado y ajustado a la doctrina establecida.

**CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA. AUSENCIA DE EFECTO INTERRUPTIVO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DE LA DEUDA.**

*Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2021.*

La adquisición de dos fincas rústicas se llevó a cabo mediante compraventa en escritura pública de fecha 8 de junio de 2005. La entidad recurrente presentó autoliquidación por dos conceptos: ITP y IAD. La Administración tributaria inició (al margen de otro procedimiento por exceso de cabida) procedimiento de comprobación de valores con fecha de 26 de julio de 2006 (acuerdo notificado a la recurrente el 19 de octubre de 2006). En el citado procedimiento, la recurrente formuló alegaciones (5 de noviembre de 2006), concluyendo la comprobación mediante Resolución del 27 de diciembre de 2007, con propuesta de liquidación (por ITP) por una base imponible de 11.685.367,84 euros, y una cuota a pagar de 815.272,92 euros. La citada Resolución fue notificada a la recurrente en fecha de 16 de enero de 2008. Contra la misma, la citada entidad interpuso recurso de reposición en fecha de 16 de febrero de 2008, que fue desestimado mediante Resolución de 21 de abril de 2008, y que no fue notificada hasta el 9 de diciembre de 2008. La recurrente no formuló reclamación económico-administrativa ni alegó la caducidad de este procedimiento de comprobación de valores. La recurrente sí formuló solicitud de tasación pericial contradictoria con fecha de 7 de enero de 2009, (antes, pues, del transcurso del plazo de un mes desde la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado contra la resolución con propuesta de liquidación). Con fecha 18 de marzo de 2011, se notifica un único acuerdo, de fecha 3 de marzo de 2011, que, recurrido en reposición, dio lugar a las dos liquidaciones definitivas, de fecha 28 de junio de 2011, notificadas a la recurrente el 18 de julio de 2011 siguiente. Contra las mismas la recurrente formuló Reclamación económico-administrativa (que procedió a su desestimación en fecha de 26 de junio de 2013) y, recurrida en alzada, el recurso fue desestimado por el TEAC con fecha de 9 de marzo de 2017. La sentencia de instancia procedió a la estimación del recurso contencioso administrativo al considerar que se había producido la caducidad del procedimiento de tasación pericial contradictoria y, como consecuencia de ello, la prescripción del derecho a formular liquidación.

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 el cómputo de dicho plazo cuando se formula la solicitud de la tasación, en fecha de 7 de enero de 2009. Transcurrido los seis meses se hubiera levantado automáticamente la suspensión del plazo para finalización del procedimiento administrativo en el que estaba inserto el procedimiento de tasación pericial contradictoria (procedimiento de gestión de comprobación de valores para regularizar el ITPAJD), por lo que a partir de 7 de julio de 2009 hubieran vuelto a contar los plazos para finalizarlo, 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.

En consecuencia, como señala la sentencia de instancia, el plazo de seis meses (previsto en el artículo 104.1, en relación con el 134 de la LGT) para la tramitación del procedimiento de gestión de comprobación de valores había transcurrido con creces cuando se dicta 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 artículo 66.1 de la misma LGT, habiéndose, pues, producido la citada prescripción como, con corrección, decretó la sentencia de instancia, que se confirma.

**PROHIBICIÓN DE REFORMATIO IN PEIUS. TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.**

*Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2021.*

Se cuestiona si una Administración tributaria puede desatender la impugnación de una valoración inmobiliaria derivada de una TPC, 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 TPC instada por otro coheredero en relación con los bienes discutidos y que arrojaba para los mismos un valor inferior.

La Sección de admisión acuerda que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en si en el ámbito del ISD es 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. En qué medida el principio de la prohibición de la reformatio in peius condiciona la anterior respuesta.

Para el Tribunal, la pregunta formulada por la Sección Primera no es relevante para la solución del presente recurso, pues se pregunta si por el principio de prohibición de la reformatio in peius, se puede aplicar el resultado de una TPC seguida para distinto contribuyente sobre el mismo bien heredado, más beneficiosa que la TPC seguida con el interesado. Sin embargo, lo que ha ocurrido es que éste, cuando solicita la TPC, la Administración no gestiona dicho procedimiento, sino que lo resuelve aplicando el antecedente de la TPC seguida a solicitud del hermano, pero esa resolución se anula por el TEA, que ordena reiterar la TPC solicitada por el recurrente. En consecuencia, al resolver ésta es cuando se le aplica el principio de la reformatio in peius, pues la TPC que sustituye a la previamente anulada, daba un resultado superior a aquella. Y al ser esta la única cuestión admitida en casación, el resultado ha de ser no dar lugar al recurso, con independencia del acierto o no de trasladar una TPC anterior sobre el mismo bien.

**IMPROCEDENCIA DE LA SUSPENSIÓN POR SOLICITUD DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA POR NO EXISTIR UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de abril de 2021.

Se recurren una serie de liquidaciones por transmisión de bienes inmuebles sujetos al ITPyAJD, en donde la actora realiza solicitudes suspensivas con reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria del art 135.1 LGT (en relación con los arts 46 y 47 Ley ITPAJD aprobada por RD Legislativo 11993 de 24 de septiembre y art 120 del RD 828/1995 regulador del Reglamento ITPAJD) habida cuenta según la actora que, las liquidaciones respectivas antes dichas practicadas por la Administración tributaria, no contienen los datos y motivos suficientes para determinar el valor de comprobación, omisión o insuficiencia ésta denunciada por la parte recurrente en sus correspondientes reclamaciones económico-administrativas. Por el contrario, la Administración tributaria manifiesta que no ha habido una comprobación de valores por alguno de los medios dispuestos en el art 57 LGT y tal Administración directamente ha fijado como base imponible del ITPyAJD los precios de compra que constan en los libros registro por aportados. En sede judicial, la medida cautelar interesada por la actora fue denegada.

Para la Sala, no ha habido un real y verdadero procedimiento de comprobación de valores puesto que falta su presupuesto principal, cual es que, no han existido autoliquidaciones por la actora con respecto a las compras de los bienes muebles usados, por ella adquiridos a particulares, y por ende, no ha habido valores declarados por la recurrente, para poder constatar o comprobar si los supuestos valores que en su caso se consignaran en las citadas autoliquidaciones son correctas o no. Es de aplicación al supuesto de autos lo establecido en el art 159.5 RD 1065/07 a cuya virtud no se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquéllas en las que el valor de los bienes en cuestión resulte directamente de una Ley (LIVA arts 135 y ss) o de un Reglamento (art 51 RIVA), y en nuestro caso, ello se da, en tanto que el citado libro específico es un libro obligatorio con respecto a esta categoría de bienes (adquisición de bienes muebles usados).

La recurrente hace reserva de la práctica de una tasación pericial contradictoria, y que la Administración modifica las bases imponibles del impuesto de referencia en base al precio de las compras (art 46.3 Ley ITPAJD) que consta en los libros registro aportados por el propio interesado, y no como consecuencia de una comprobación de valores vía art 57 LGT, la cual no ha tenido lugar. Por tanto, al no existir strictu sensu tal comprobación de valores, no tiene cabida la reserva de tasación pericial contradictoria.

**COMPROBACIÓN DE VALOR POR EL MEDIO DE PRECIOS MEDIOS EN EL MERCADO.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 18 de mayo de 2021.

Se somete a la consideración de la Sala la conformidad a derecho de la liquidación tributaria ya que fijó como valor real del bien, y por tanto como base imponible del Impuesto el resultado de la comprobación de valores que realizó la Administración conforme el medio previsto en el artículo 57.1 c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("referencia

a los precios medios en el mercado") en combinación con los coeficientes aprobados por la Orden de 27 de octubre de 2011 (publicada en el BOJA de 15 de noviembre de 2011) de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía y que se dictó en ejecución de lo dispuesto en el artículo antiguo 23.2 de la Ley 10/2002 y actual artículo 37.2 del Decreto Legislativo 1/2009 de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Sobre la cuestión suscitada en este recurso, la Sala ha resuelto de manera reiterada que es válida y eficaz la comprobación de valores que se sirvió de los precios medios del mercado, como método de determinación del valor real de los bienes y por tanto como base imponible del impuesto, y, en consecuencia.

La utilización del método previsto en el artículo 57.1 c) de la LGT y el artículo 37.3 del Decreto Legislativo 1/2009, puesto éste último en relación con la Orden de 27 de octubre de 2011 que aprueba los precios medios en el mercado (expresados en euros por hectáreas) para los bienes de esa condición rústica es ajustada a Derecho, ya que el Tribunal Supremo no lo ha anulado, a diferencia del método establecido en la letra b) del artículo 57.1. Por todo ello, debe considerarse que el método empleado por la Administración es ajustado a Derecho.

.....  
**COMPROBACIÓN DE VALOR DEL BIEN INMUEBLE POR EL MEDIO DE MULTIPLICAR EL VALOR CATASTRAL POR UN COEFICIENTE.**  
 .....

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 10 de mayo de 2021.

.....

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

.....  
**COMPROBACIÓN DE VALOR: INSUFICIENTE MOTIVACIÓN DE LOS TESTIGOS EMPLEADOS.**  
 .....

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 1 de junio de 2021.

.....

La motivación de la comprobación de valor se indica que "los datos sobre los que se aplica la metodología son los declarados en escrituras de compraventa de bienes inmuebles inscritos en los correspondientes Registros de la Propiedad" y se alude a una zona homogénea que se encuentra publicada en la sede electrónica del Gobierno de Aragón, remitiéndose a la metodología y criterios de homogeneidad contenidos en el Anexo de la Orden de 16 de mayo de 2013 modificada por Orden de 9 de mayo de 2014, pero como razona el TEARA, se omite justificar la adecuación de la parte del estudio considerado para la valoración de la vivienda objeto de la comprobación, exigencia reglamentaria expresa para la utilización de este medio de valoración (adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto) y requisito de motivación (ofreciendo una explicación razonada de la aplicación de los distintos módulos y tablas en función de las características y circunstancias concretas de la finca objeto de valoración). Aun cuando en la valoración quedan enunciadas las características de la vivienda objeto de comprobación (tipología, emplazamiento, superficie, antigüedad, referencia catastral y calidad), nada se dice sobre la adecuación de los testigos considerados para la obtención del precio medio aplicado, según el estudio, cuando algunos de ellos difieren notablemente con el inmueble objeto de tasación en cuanto a la vía de ubicación, la superficie y el año de construcción o reforma.

La Administración se remite a las fórmulas de cálculo genéricas contenidas en el Anexo de la Orden de 16 de mayo de 2013, pero no razona para el caso concreto el criterio de selección de testigos (se limita a adjuntar una relación de 25 inmuebles), ni aporta un detalle suficiente de la adecuación de cada uno de los testigos empleados para establecer el juicio de similitud o comparabilidad, ni realiza una adecuada individualización de los precios de las transacciones para la obtención del precio final de la vivienda aplicado en la comprobación de valor del bien, impidiendo o dificultando que el contribuyente pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlos o rechazarlos, y sólo en este último caso proponer la tasación pericial contradictoria a lo que también tiene derecho.

En definitiva, conforme a la doctrina más reciente del Tribunal Supremo, que existe una insuficiente motivación de la comprobación de valores, de manera que siendo esta la segunda valoración que realiza la Administración, resulta de aplicación la doctrina del "tiro único" aplicada al caso por el TEARA, por lo que la anulación de la valoración administrativa debe tener el carácter de definitiva sin que pueda volver a efectuar una nueva comprobación.

<b>RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL.....</b>	<b>17</b>
-Primera transmisión de viviendas de protección oficial: beneficio aplicable a personas físicas, no jurídicas. ...	17
-Adjudicación de finca hipotecada al acreedor hipotecario en subasta extrajudicial con posterior cesión de la finca a un tercero. ....	20
-Notificación efectuada al conserje de la finca. ....	25
-Transmisión de viviendas que carecen de licencia de primera ocupación. ....	28

## RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Primera transmisión de viviendas de protección oficial: beneficio aplicable a personas físicas, no jurídicas. Resolución de 28 de abril de 2021.

La compra conjunta de una promoción por parte de una sociedad mercantil no puede entenderse como primera transmisión a los efectos de aplicar la exención de la escritura pública para formalizar la transmisión de viviendas de protección oficial. Habida cuenta del fin social perseguido, la normativa contempla que el adquirente es una persona física, y el beneficio no podrá en ningún caso ser aplicable a una persona jurídica. Criterio reiterado en la RG 5010-2015, de 16-10-2018

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### PRIMERO.-

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

#### SEGUNDO.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:  
Adecuación a Derecho de la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico - Administrativo Regional.

#### TERCERO.-

La principal cuestión versa sobre la procedencia de la aplicación de la exención regulada en el artículo 45.I.B.12 del TRITPAJD, que establece:

*"12.a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.*

*b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar*

*actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de «viviendas de protección oficial», siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.*

*c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.*

*d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.*

*e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.*

*Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y*

*b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.*

*Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial."*

El Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid expone, en síntesis, dos motivos por los cuales no resulta aplicable el susodicho beneficio fiscal: el hecho de que sean de precio libre, lo que determina su exclusión de los parámetros de precio de las viviendas de protección oficial; y en segundo lugar que el adquirente sea una persona jurídica, que no puede por tanto dar a las viviendas el destino de vivienda habitual.

En relación con la primera fundamentación del recurrente, cabe traer a colación la resolución del TEAC 00/04878/2018 de 10/06/2020, que permite la aplicación de la exención a viviendas protegidas con precio de venta libre siempre y cuando cumplan una serie de requisitos. Dicha resolución señala:

*"A juicio de este Tribunal Central, la nueva redacción del artículo 45.I.B).12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, no impide aplicar la exención del apartado d) de dicho precepto a la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial con precio de venta libre, siempre, eso sí, con el límite del precio de la vivienda y siempre que este último no exceda del precio máximo establecido para las viviendas de protección oficial vigente en la fecha de la transmisión de la vivienda.*

*La admisión de la exención a cualquier precio que se establezca la venta de la vivienda iría no sólo en contra expresamente de la norma tributaria cuya redacción sigue vinculando la exención a un límite de precio, sino que vulneraría su espíritu y finalidad, además del principio de equidad. Si la finalidad de la normativa VPO es favorecer la adquisición de viviendas a precios accesibles, y al propio tiempo evitando abusos de la aplicación de tales beneficios a supuestos no merecedores de tal protección, carece de sentido que se permita la exención del impuesto, cualquiera que fuera el precio pactado, y por tanto, superando el límite de precio que indicaba una capacidad económica del adquirente que el legislador consideraba de especial protección.*

*La ley del impuesto condiciona la exención, en base a*

*la finalidad protectora que persigue, a unos límites de precio de la vivienda que se exigen para la aplicación del beneficio fiscal, y que como tal, debe ser siempre objeto de una interpretación restrictiva. De ahí que el permiso que el Real Decreto 727/1993 otorga para que pueda realizarse la venta a precio libre no pueda determinar que la exención sea aplicable cuando aquellos límites se superan.*

*Debe señalarse que la utilización de los límites de los precios máximos (o de la superficie) regulados en la normativa de VPO como módulo indicativo para la aplicación de los beneficios fiscales incluso para supuestos en los que no era de aplicación directa la normativa estatal de promoción de viviendas, ha sido reiteradamente declarada por este Tribunal Central en resoluciones de 9 de junio de 2016 (RRGG 2447/13 y 2603/13) y 7 de julio de 2016 (RG 5728/13 y 5846/13), interpretación confirmada posteriormente por el Tribunal Supremo en diversas Sentencias (22 mayo 2018 Rec. 96/2017; 9 octubre 2018 Rec. 4660/17 y 26 febrero 2020 Rec. 6474/17). En dicha jurisprudencia, los beneficios fiscales son aplicados a viviendas acogidas a la normativa autonómica de promoción pública teniendo como límites los establecidos en la normativa estatal (VPO) por considerar que los límites objetivos de precio o superficie son los que el legislador considera que en base a la finalidad protectora y tomándose como módulo de la capacidad económica de los adquirentes, merece un especial tratamiento fiscal.*

*Podemos concluir por tanto que la interpretación más acorde con el principio de equidad y la finalidad de la norma es considerar aplicable la exención siempre que se cumpliesen los dos requisitos a los que alude el art.45-I-B12 d), es decir, que el préstamo tuviese el límite del precio de la vivienda y también del precio máximo establecido para las viviendas de protección oficial vigente en la fecha de la transmisión de la vivienda.*

*Resta añadir que este Tribunal Central desconoce si el TEAR siguió o no el criterio que ahora establecemos. La literalidad del texto de su resolución invita, en un primer momento, a pensar que sí, al exigir que el préstamo "no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial". Sin embargo, de haber sido este su criterio, y teniendo en cuenta que estimó la reclamación, existiría un pronunciamiento expreso por su parte indicando que el requisito se cumplía en el caso concreto examinado al no superar el precio acordado en la venta de la vivienda el máximo establecido para las VPO, por lo cual, dado que este pronunciamiento no existe, cabe concluir que el TEAR se decantó por considerar que por "precio máximo establecido para las referidas viviendas de protección oficial" había que entender no el establecido para las VPO en general, sino el precio máximo que tuviera asignado la concreta VPO*

*que se adquiría y que, en el supuesto analizado, no existía por estar liberalizado el precio de la venta."*

En el caso que aquí nos ocupa el apartado en cuestión respecto al cual se discute la exención no es el 45.I.B.12. d), sino la letra c) pero se entiende aplicable dicha resolución dictada en unificación de criterio también a las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva. Todo ello con los límites señalados en la resolución expuesta, esto es, el precio máximo establecido para las viviendas de protección oficial vigente en la fecha de transmisión de la vivienda. Además, en la propuesta de liquidación provisional se indica por parte de la Administración Tributaria que se cumplen los requisitos relativos a superficie y precio, por lo que el hecho de que sean de precio libre no determina automáticamente su exclusión siempre y cuando cumplan el límite señalado en la resolución mencionada (respeten el precio máximo establecido), lo que acontece en este supuesto a la vista de lo dispuesto en el expediente.

CUARTO.- Cabe reseñar también que la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid solo señaló como incumplido el requisito relativo a los ingresos de los adquirentes, al tratarse de una persona jurídica. Respecto a esta cuestión, la adquisición de las viviendas por una persona jurídica, se ha pronunciado el TEAC en su resolución 00/05010/2015 de 16/10/2018, donde dispone:

*"La cuestión controvertida se centraría en determinar si el negocio formalizado en el documento público otorgado el 26 de marzo de 2009 entre las entidades A, S.L y la aquí interesada L S.A puede considerarse como una primera transmisión de las viviendas acogible al beneficio fiscal invocado, pues tampoco admite controversia que éstas tenían la calificación definitiva como viviendas de protección desde el 29 de diciembre de 2008 (resolución de la Jefa del Área de Calificación de la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio de la Comunidad de Madrid).*

*Teniendo en cuenta que el objeto del negocio fue la transmisión de una edificación que consta de dos bloques de viviendas, siendo la entidad transmitente la promotora de la construcción, entiende este Tribunal Central que la adquisición por parte de L SA no puede más que considerarse como la "primera entrega" de las viviendas construidas, quedando, por ello, sujeta al IVA y, en su caso, a la modalidad AJD del ITP y AJD. Y es que se entiende por "primera entrega" de viviendas aquellas que se adquieren al promotor cuando la construcción o rehabilitación esté terminada, salvo que las viviendas se hubiesen utilizado de forma continuada por un plazo igual o superior a dos años por personas distintas de los adquirentes, circunstancia de la que no existe constancia*

*en este expediente. De hecho, y es una razón adicional para afirmar que se trató de una primera entrega, en la propia escritura se recoge que la operación quedó sujeta al IVA, que se concretó en 1.134.983,80 euros.*

*Ahora bien, tal y como se expone en la resolución recurrida, en la Cédula de calificación definitiva de Viviendas de Protección Oficial se hacía constar que:*

*"El otorgamiento de la presente Calificación Definitiva determina el reconocimiento definitivo de las exenciones y bonificaciones fiscales correspondientes y demás beneficios previstos en la legislación en materia de vivienda protegida, así como el sometimiento de las viviendas y demás edificaciones protegidas al régimen de uso, conservación y aprovechamiento que establece la normativa señalada y demás disposiciones que las desarrollan y, en su caso, el Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, así como al régimen sancionador en materia de viviendas protegidas de la Comunidad de Madrid de la Ley 91/2003, de 26 de marzo.(...) Los precios máximos de venta y, en su caso, de renta en la fecha de concesión de la presente Calificación Definitiva son lo que se señalan en el Anexo integrante e inseparable de la misma".*

*Esto es, los beneficios fiscales de la VPO están sujetos a que la transmisión se realice respetando los precios máximos de venta y de que el adquirente cumpla con los requisitos de ingresos familiares establecidos en la normativa. Sobre esta cuestión, el artículo 11.2 del Decreto 11/2005, de 27 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Viviendas con Protección Pública de la Comunidad de Madrid señala: "Para acceder a las Viviendas con Protección Pública será preciso, cuando se trate de primera transmisión de viviendas calificadas expresamente para venta o uso propio, y de cesión de uso cuando se trate de viviendas calificadas expresamente para arrendamiento, que el adquirente o promotor individual para uso propio y el arrendatario, respectivamente, no superen el límite máximo de ingresos familiares establecidos para cada tipología de vivienda y cumplan aquellos otros requisitos que puedan establecerse por la normativa reguladora del correspondiente Plan de Vivienda de la Comunidad de Madrid". Es decir, la normativa contempla, habida cuenta del fin social perseguido, que el adquirente es una persona física. Lo mismo se desprende del art. 12 del citado Decreto referente a los ingresos familiares del adquirente, resultando indudable de todo lo expuesto que el beneficio fiscal va dirigido a una persona física, por lo que en ningún caso podrá ser aplicables dichos beneficios fiscales a una persona jurídica."*

Dicha resolución versa sobre la aplicación de la misma exención que es objeto de controversia en el presente caso, la contemplada en el artículo 45.I.B.12.c) del TRITPAJD. A la luz de la resolución transcrita, no procedería la aplicación de la exención como consecuencia de que la adquisición

es realizada por una persona jurídica, al ir dirigido dicho beneficio fiscal a las personas físicas como se deduce de la normativa aplicable.

En conclusión, procede estimar las alegaciones del Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid y anular la resolución impugnada, por no ser aplicable la exención objeto de discusión.

Por lo expuesto,  
Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.

## Adjudicación de finca hipotecada al acreedor hipotecario en subasta extrajudicial con posterior cesión de la finca a un tercero. Resolución de 21 de junio de 2021

De acuerdo con el artículo 20 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, si la enajenación tuviera lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiera hecho uso, en el acto de la subasta, del derecho a cederlo en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario. Se discute, en el contexto de una subasta extrajudicial en la que el adjudicatario cede la adjudicación a un tercero, si cabe la extensión de este criterio y, por tanto, la transmisión que se produce entre el titular del bien y el adjudicatario inicial está sujeta a imposición.

En interpretación del citado artículo 20 del Reglamento señalado, que delimita el ámbito del hecho imponible en el ITP y AJD, y ante la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, establecido en el artículo 14 de la LGT, considera este TEAC que lo allí dispuesto resulta aplicable a las subastas judiciales, siendo que, en el caso que nos ocupa, por tratarse de una subasta extrajudicial, ha de considerarse la existencia de dos transmisiones y procede la sujeción de la que tienen lugar a favor del adjudicatario inicial del remate.

En cuanto a la tributación por IVA, por la naturaleza del bien en cuestión (locales industriales) podría sostenerse un destino previsible de alquiler o transmisión de bien a empresario con derecho a la renuncia a la exención. No obstante, en el caso que nos ocupa, resulta que el destino real del bien fue su transmisión al cesionario que tributó en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y tampoco consta el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 8 del Reglamento del IVA, en cuanto a la renuncia a la exención, ni concurren circunstancias que permitan considerar la existencia de renuncia tácita la misma. Con base en cuanto precede, se confirma la sujeción a la modalidad de TPO de la adjudicación controvertida. Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### PRIMERO.-

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

#### SEGUNDO.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustada a derecho la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de Madrid, lo que implica analizar la legalidad del acuerdo de liquidación dictado por la Administración.

#### TERCERO.-

Para analizar las cuestiones que nos ocupan, este Tribunal considera necesario poner de manifiesto las circunstancias concurrentes, a efectos de aclarar la naturaleza de las operaciones consideradas en el expediente.

El 12 de noviembre de 2013, la entidad interesada en

este procedimiento, suscribe los siguientes documentos, ante el notario ....

a) Una "Escritura de adjudicación extrajudicial al acreedor de Finca Hipotecada", por la que la entidad interesada en este procedimiento resulta adjudicataria de finca hipotecada titularidad de QR, S.A, hoy GRUPO NP S.A.

Señala la escritura: "(...) adjudica a la entidad acreedora la finca descrita (...), y en calidad de ceder a tercero, sin más cargas, gravámenes y asientos que los anteriores a la hipoteca que por medio de la presente se hace efectiva".

b) Una diligencia, en la que la entidad adjudicataria efectúa, a favor de la entidad TW-XZ, S.A., "Cesión de la adjudicación de finca en pago de crédito".

La Administración autonómica efectúa liquidación por la transmisión correspondiente a la adjudicación de la finca hipotecada a la entidad recurrente, BANCO XZ S.A., considerando que, en el caso que nos ocupa, tienen lugar dos transmisiones sucesivas, una primera consecuencia de la adjudicación y, una segunda, consecuencia de la cesión de la adjudicación.

La entidad, en sus sucesivas alegaciones, ante los órganos de la administración, así como en vía económica administrativa señala dos cuestiones:

a) La existencia de una única transmisión, a efectos del ITP y AJD.

b) La sujeción de la operación pretendida al IVA, la exención de la misma y la posible renuncia a la exención.

El tribunal de instancia no se ha pronunciado sobre la primera de las cuestiones alegadas.

CUARTO.- Este Tribunal quiere poner de manifiesto que la sujeción al IVA ha de considerarse con carácter previo a la posible sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD. No obstante, a efectos de una mayor claridad expositiva, se referirá, en primer lugar, a la primera de las cuestiones planteadas, en el sentido de considerar la existencia de una o dos transmisiones.

QUINTO.- El ITP y AJD se encuentra regulado en el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, y en su Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995.

El artículo 7 del referido Texto Refundido, se refiere al hecho imponible en las transmisiones patrimoniales. Señala el mismo:

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

(...)

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas,

así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.

(...)

Así, y sin perjuicio de lo que se dirá posteriormente en cuanto al deslinde con el IVA, las operaciones señaladas de adjudicación y de cesión de adjudicación, constituyen transmisiones sujetas a la modalidad de TPO del ITP y AJD, ello al margen del especial supuesto de devolución que se prevé en los casos de adjudicación para pago de deudas.

Por su parte, el artículo 20 del Reglamento del ITP y AJD, al que se refiere la entidad recurrente, recoge una norma especial en relación a la configuración del hecho imponible. Señala:

Artículo 20. Subastas a condición de ceder.

*Si la enajenación tuviera lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiera hecho uso, en el acto de la subasta, del derecho a cederlo en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario. Si la declaración de haber hecho la postura para ceder se formula después de celebrada la subasta, no tendrá aplicación lo dispuesto en este apartado y se liquidarán dos transmisiones distintas: una, al adjudicatario del remate, y otra, al cesionario de aquél.*

Del artículo señalado, y siguiendo una interpretación literal del mismo, se desprende que han de concurrir tres circunstancias a efectos de que proceda la aplicación de lo allí recogido:

a) Que nos encontremos en presencia de una subasta judicial.

b) Que se haga uso del derecho a ceder el remate en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate.

c) Que se haga uso del derecho a ceder el remate, en el propio acto de subasta.

El requisito de que "se haga en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trata" se refiere, a que en la cesión del remate se transmite al cesionario el derecho a adquirir la cosa por el precio ofrecido en la subasta.

A la vista de la documentación que figura en el expediente, se desprende que el uso del derecho de cesión de remate se efectuó en el propio acto de subasta, y por el precio ofrecido en la misma. No obstante, tal como señala la Administración en el acuerdo dictado, no nos encontramos en el ámbito de una subasta judicial, como señala la normativa, sino extrajudicial.

Así, en la medida en que el artículo indicado se refiere a la configuración del hecho imponible, señalando supuestos especiales en cuanto a la delimitación del mismo, considera este Tribunal, que no corresponde una interpretación extensiva de lo allí señalado, no pudiendo aplicarse el mismo, de forma analógica, a aquellos procedimientos que no se correspondan con una subasta judicial. Lo anterior se confirma en aplicación de lo dispuesto en los artículos 12 de la LGT, referido a la interpretación de las normas tributarias y, en particular, de lo dispuesto en el artículo 14 de la LGT que, en relación a la prohibición de analogía, señala que: *"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*.

Sentado lo anterior, este Tribunal no puede más que compartir lo señalado por la Administración, en el sentido de considerar, en el caso que nos ocupa, la existencia de dos transmisiones, a efectos de la tributación de cada una de ellas.

SEXTO.- Nos referiremos, a continuación, a la sujeción al IVA, la exención de la operación y la posible renuncia a la misma.

El artículo 4 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en adelante), señala:

*Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.*

*Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

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

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

*c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.*

*Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.*

*Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales*

*onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

*Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos.*

Por su parte, señala el artículo 5 de la Ley del IVA:

*Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:*

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

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

*b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...)*

De acuerdo con la información que figura en el expediente, todos los intervinientes en las operaciones controvertidas, esto es, el titular del inmueble hipotecado y subastado, el adjudicatario y cedente y el cesionario, son sociedades mercantiles, actúan en su condición de empresario o profesional y, calificándose las operaciones como entregas de bienes, se hallan sujetas al IVA.

No obstante y, de nuevo, a la vista de la documentación que figura en el expediente, en particular, de la descripción de la misma contenida en la escritura y de las propias manifestaciones de la entidad recurrente, la finca objeto de transmisión consisten en naves industriales enclavadas en terreno, resultando de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA.

Así, la transmisión objeto de controversia, referida a la adjudicación del bien a la entidad recurrente, se configura como operación sujeta pero exenta del IVA, por lo que, atendiendo a las reglas referidas al deslinde de este Impuesto (IVA) con la modalidad del TPO del ITP y AJD, la misma se halla sujeta a este último.

SÉPTIMO.- Sentado lo anterior, hemos de referirnos a la cuestión alegada de la posible renuncia a la exención, manifestando el recurrente que concurren los requisitos para su ejercicio y que aporta, a estos efectos, certificado que señala la aplicación del régimen de prorrata especial.

La renuncia a la exención, aparece regulada en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA que, en su redacción vigente a la fecha de los hechos controvertidos, señalaba lo siguiente:

*Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se*

*determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.*

*Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.*

Por su parte, los requisitos formales en cuanto a la renuncia a la exención, se recogen en el artículo 8 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, que señalaba, a la fecha de los hechos controvertidos:

*1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.*

*La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.*

*2. A efectos de lo dispuesto en la letra A) del número 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicarán los criterios sobre definición de rehabilitación contenidos en la letra B) del citado número 22.º*

En cuanto a la cuestión material, referida a la posible renuncia a la exención, a efectuar por el transmitente, se exige que el adquirente del bien en cuestión ha de tener derecho a la deducción total del IVA.

En relación a este derecho a la deducción total, el artículo señala dos matizaciones. Una referida a la cuestión del destino previsible, y la otra, señalada en el segundo párrafo, en el que se refiere al posible sometimiento de dicho adquirente al régimen de prorata, en cuyo caso, se entenderá que tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya soportado el impuesto, permita su deducción íntegra.

El destino previsible de los bienes no ha sido analizado por la Administración, ni por el tribunal de instancia, y tampoco se ha referido, específicamente a la misma, el recurrente. Así, dada la naturaleza de los bienes, podría sostenerse su destino al alquiler, o bien a la transmisión

a empresario respecto del que concurren los requisitos para la renuncia a la exención, cuestión que debiera ser probada por la parte interesada.

No obstante, en el caso que nos ocupa, concurre lo señalado en el párrafo segundo del mencionado artículo (referida al régimen de prorata), por lo que la cuestión del derecho a la deducción total del Impuesto habrá de considerarse tal circunstancia.

La entidad aporta ante el tribunal de instancia, certificado de aplicación de prorata especial fechado el 20 de diciembre de 1999, que aquel no considera acreditativo de la aplicación de prorata especial en el ejercicio controvertido.

Con ocasión de la interposición de recurso de alzada, se aporta nuevo certificado de noviembre de 2017 que, a juicio de este Tribunal, y atendiendo al contenido, acreditaría que la entidad optó por la prorata especial y no consta la baja de aquel régimen, por lo que ha de considerarse que tributa en el mismo y cabría la renuncia a la exención si el bien adquirido se destina previsiblemente a una operación que origina derecho a la deducción total del impuesto.

No obstante, este Tribunal considera que concurren circunstancias más concluyentes en cuanto a la imposibilidad de renuncia y es que, pese a lo señalado anteriormente en cuanto a la naturaleza del bien, a efectos de considerar el destino previsible del mismo, resulta que la transmisión efectuada al cesionario y devengada en la misma fecha de la adjudicación, esto es, la transmisión sucesiva del bien, respecto del que concurren las mismas circunstancias analizadas, tributó por la modalidad de TPO del ITP y AJD. Lo anterior ha sido manifestado por el propio recurrente, que señala, en sus alegaciones ante la Administración, que la autoliquidación por TPO fue presentada como no sujeta por haber sido liquidada en la autoliquidación ...5, el día 2 de abril de 2014 mediante la presentación 000 2014 T ...9, autoliquidación, esta última, que se refiere a la transmisión efectuada a favor de TW-XZ S.A.

Así, pese a que conceptualmente el destino previsible del bien podía defenderse como destinado a una operación sujeta y no exenta del IVA (que en este caso requeriría de la renuncia a la exención), no resultó así, por lo que, en relación con el bien en cuestión, y dado que la transmisión del mismo no tributó por IVA no puede considerarse su adquisición como destinada a operación que genera derecho a deducción, y ello con independencia de que se aceptase que la entidad se encuentra sometida al régimen de prorata especial. No está de más recordar que la determinación del régimen de tributación por IVA de las operaciones en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos cede al destino efectivo y real que los mismos reciban, como se infiere de la dicción del artículo 99.dos de la Ley del IVA y ha confirmado en

fecha reciente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 12 de noviembre de 2020, Sonaecom, C-42/19).

Adicionalmente, pero también de relevancia determinante en el caso que nos ocupa, resulta que en la transmisión regularizada no concurren los requisitos formales exigidos a efectos de la exención, esto es, no consta lo previsto en el artículo 8 del Reglamento del IVA. Por el contrario, la escritura se refiere a la tributación, en su caso, por el ITP y AJD.

El requisito referido a la documentación formal de la renuncia ha sido matizado por este Tribunal, señalando, en su resolución de 19 de octubre de 2012 (RG 3474/2010), la posibilidad de que se efectúe una renuncia tácita, siendo que lo relevante es determinar si consta suficientemente acreditada la voluntad de las partes de verse sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso que nos ocupa, no existe referencia alguna a dicha voluntad, más allá de lo sostenido por la recurrente en cuanto al cumplimiento de los requisitos materiales para proceder a la misma, apelación que, además, ha sido desvirtuada de acuerdo con lo señalado anteriormente.

Es de señalar, también, que a la fecha de los hechos controvertidos, resultaba de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, previsto en el artículo 84 de la Ley del IVA.

*Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

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

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

*(...)*

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

*- Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.*

*- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20. Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.*

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

*(...)*

*Esto es, en caso de que resultara adecuada a derecho la renuncia a la exención, sería la propia entidad adjudicataria la que se constituiría en sujeto pasivo del*

*impuesto por la transmisión referida, no pareciendo lo anterior compatible con la efectiva tributación por TPO que se ha llevado a efecto por la entidad destinataria última de los inmuebles.*

*A la vista de lo señalado anteriormente, en el sentido de no considerar la pretendida renuncia a la exención en el IVA, la operación se halla sujeta al ITP y AJD, resultando adecuada a derecho la liquidación dictada por la Administración autonómica.*

*Por lo expuesto*

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

*la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.*

*(...)*

*Esto es, en caso de que resultara adecuada a derecho la renuncia a la exención, sería la propia entidad adjudicataria la que se constituiría en sujeto pasivo del impuesto por la transmisión referida, no pareciendo lo anterior compatible con la efectiva tributación por TPO que se ha llevado a efecto por la entidad destinataria última de los inmuebles.*

*A la vista de lo señalado anteriormente, en el sentido de no considerar la pretendida renuncia a la exención en el IVA, la operación se halla sujeta al ITP y AJD, resultando adecuada a derecho la liquidación dictada por la Administración autonómica.*

*Por lo expuesto*

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

## Notificación efectuada al conserje de la finca. Resolución de 26 de mayo de 2021.

La notificación efectuada por dos agentes tributarios al conserje de la finca debidamente identificado, el cual recoge la notificación pero no firma el acuse de recibo, se entiende válida y eficaz. La firma por parte de los dos agentes tributarios que realizaron la notificación hace prueba de la misma, dada su condición de funcionarios públicos que desempeñan labores de inspección. (Reitera criterio de RG 1495/2009, de 3-03-2010)

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### PRIMERO.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

#### SEGUNDO.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad a derecho de la liquidación impugnada en la presente reclamación, atendidas las alegaciones formuladas en la misma, que se concretan en defender la invalidez de todos los intentos de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, las cuales por tanto no habrían comenzado hasta que se produjo la comparecencia ante la Inspección de representante autorizado (09/11/2017). Al resultar ineficaces todas las notificaciones anteriores, resulta que a la fecha en que se inició la comprobación, ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar, liquidando, la deuda tributaria correspondiente al IRPF ejercicio 2012.

#### TERCERO.-

Todas las cuestiones alegadas llevan a examinar la fecha en que ha de entenderse notificada la comunicación de inicio de las actuaciones, que la Inspección sitúa en el 11/05/2017, mientras que por su parte, la reclamante considera que no se produjo hasta el 09/11/2017.

En este orden de cosas, de acuerdo con la documentación que obra en el expediente administrativo, cabe señalar que:

I) En fecha 02/05/2017 se personó un agente tributario en el domicilio fiscal declarado en aquel momento por la única hija y heredera de la obligada tributaria, sin que fuese posible practicar la notificación.

II) El día 11/05/2017 se personaron dos agentes tribu-

tarios en el mismo domicilio anterior, siendo recogida la comunicación de inicio por D. Bts, con NIF ..., quien se identificó como portero de la finca, aunque no firmó el acuse de recibo de la notificación. La Inspección otorga validez a esta notificación, entendiéndose que en esta fecha se inician las actuaciones de comprobación y, por ende, se interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria por IRPF 2012.

III) En fecha 15/06/2017 se entregó en el mismo domicilio la primera reiteración por la incomparecencia en el inicio de actuaciones inspectoras. El portero de la finca, que de nuevo se identificó como el Sr. Bts (NIF ...), recibió la comunicación, aunque no firmó el acuse de recibo de la notificación que fue practicada por dos agentes tributarios.

IV) El día 20/10/2017 se entregó en el mismo domicilio la segunda reiteración por la incomparecencia en el procedimiento inspector. El portero de la finca, que se identificó, una vez más, como el Sr. Bts (...), recibió la comunicación, aunque no firmó el acuse de recibo de la notificación que fue practicada por dos agentes tributarios.

V) En fecha 09/11/2017, compareció ante la Inspección el representante autorizado por la hija y heredera de la obligada tributaria.

La reclamante entiende que las actuaciones no pueden considerarse iniciadas hasta esta última fecha, el 09/11/2017, cuando, tras haber tenido un conocimiento casual de la comunicación, se autorizó a un representante para que compareciese ante la Inspección. En particular, considera que las notificaciones anteriores deben calificarse de intentos infructuosos, debido a diversas circunstancias.

En primer lugar, por haberse intentado la notificación en el domicilio de la hija de la obligada tributaria, a pesar de que en la comunicación de inicio el domicilio que constaba era el de la obligada tributaria.

A estos efectos es preciso puntualizar que la obligada tributaria había fallecido el día .../2013. Según escritura pública de fecha .../2014 de inventario, aceptación y adjudicación de herencia, la heredera universal es su

hija única, que tiene la condición de sucesora y es a quien se transmiten las obligaciones tributarias de la persona física causante, pudiendo por lo tanto serle exigidas directamente. De hecho, en esta misma línea, conviene indicar que el artículo 35.2.j) de la LGT otorga a los sucesores la condición de obligados tributarios. En consecuencia, la Inspección actuó correctamente al dirigirse al domicilio fiscal declarado por la única heredera de la obligada tributaria. Además, cabe señalar que, aunque la comunicación de inicio fuese dirigida a la obligada tributaria fallecida, en las observaciones de la notificación, los agentes tributarios hicieron constar expresamente que la entrega se realizaba en el domicilio de su hija, en atención a su condición de heredera.

Por otra parte, la interesada considera que la notificación efectuada 11/05/2017 no puede calificarse como válida por cuanto el portero no firmó el acuse de recibo.

Así las cosas, debe recordarse que el artículo 111 LGT señala en cuanto a personas legitimadas para recibir las notificaciones que:

*1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante*

Por lo tanto, la Ley otorga validez a las notificaciones firmadas por el empleado de la comunidad, es decir, el conserje o portero, siempre que se encuentre en dicho lugar, y haga constar su identidad. En el caso que nos ocupa, en fecha 11/05/2017, la notificación fue recogida por el portero de la finca, quien hizo constar su empleo y fue debidamente identificado con su nombre, apellidos y DNI. Debe añadirse que este TEAC, recogiendo la jurisprudencia señalada al efecto por el Tribunal Supremo, ya ha confirmado anteriormente la validez de las notificaciones efectuadas al portero o conserje, entre otras resoluciones anteriores en la de fecha 25/05/2010 RG 00-05196-2002-50 DYCTEA.

No obstante, la reclamante insiste en que la Inspección no ha probado suficientemente la recepción de la comunicación por parte del portero, toda vez que éste no firmó el acuse de recibo.

Sin embargo, debe indicarse que, ante la negativa del conserje a firmar el acuse de recibo, la firma por parte de los dos agentes tributarios que realizaron la notificación hace prueba de la misma. Ha de recordarse que el valor probatorio de la diligencia extendida por los agentes tributarios resulta incuestionable, dada su condición de

funcionarios públicos. En este sentido, el artículo 142.2 LGT establece que:

*"Los funcionarios que desempeñen funciones de inspección serán considerados agentes de la autoridad y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas."*

Así, entre los funcionarios que desempeñan labores de inspección se encuentran los agentes tributarios, habida cuenta de lo señalado en el apartado 7 de la Resolución de 24/03/1992, de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria:

*Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del art. 60 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, sólo los Inspectores de Hacienda, Técnicos de Hacienda y Agentes de la Hacienda Pública que desempeñen puestos de trabajo en los órganos a que se refiere el número Uno de esta Resolución tendrán las atribuciones y facultades propias de la Inspección de los Tributos a los efectos de realizar las actuaciones inspectoras, documentar sus resultados y dictar las liquidaciones u otros actos administrativos que procedan, según las tareas propias de cada puesto de trabajo. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en los arts. 61 y 169 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, tendrán la consideración de personal inspector los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en otros órganos y que intervengan en las actuaciones y procedimientos de inspección en virtud de las autorizaciones de colaboración otorgadas por los titulares de las Delegaciones o Departamentos en los que dichos funcionarios estén destinados conforme a lo señalado en el apartado seis.3 anterior.*

Por lo tanto, resulta suficientemente acreditado que el portero de la finca se hizo cargo de la citada notificación en ausencia de la obligada tributaria, circunstancia que queda avalada con la firma de los dos agentes tributarios intervinientes. Así, a pesar de no estar firmado el acuse de recibo, la notificación efectuada en fecha 11/05/2017 debe considerarse válida.

Adicionalmente, la reclamante señala que desde mayo de 2017, la dirección a la que acudieron los agentes tributarios, ya no constituía su domicilio. En concreto, indica que desde mayo hasta julio de 2017 estuvo ingresada en una residencia privada (aporta copia del contrato y de los documentos acreditativos de los pagos realizados por la asistencia recibida) y que, posteriormente, se trasladó a un nuevo domicilio, que fue el declarado en

la autoliquidación por IRPF 2016 presentada en fecha 23/06/2017.

En este punto, cabe recordar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 48.3 LGT, los obligados tributarios tienen la obligación de comunicar a la Administración tributaria que corresponda, su domicilio fiscal así como el cambio del mismo, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. Asimismo, se añade que el cambio del domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación.

Así, el artículo 17.2 del 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 (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, establece:

*2. Tratándose de personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.*

*En el ámbito de competencias del Estado, la comunicación del cambio de domicilio deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior. No obstante, si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.*

Por su parte, la Resolución de 23 de octubre de 2002, de la Dirección General de la AEAT, aprobó el modelo 030 de comunicación de cambio de domicilio fiscal para personas físicas que no ejerzan actividades económicas o no satisfagan rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta.

De todo ello, resulta de obligación para el sujeto pasivo declarar su domicilio fiscal y los cambios del mismo. En el presente caso, la comunicación del cambio de domicilio a la Administración tributaria estatal debió efectuarse mediante la presentación del modelo 030 o, como fue el caso, mediante la consignación del nuevo domicilio en la autoliquidación por el IRPF (presentada el 23/06/2017).

Sin embargo, el artículo 48.3 LGT es claro al señalar que, en todo caso, el cambio de domicilio fiscal no surte efectos frente a la Administración en tanto no se haya comunicado debidamente el mismo. En consecuencia, a la fecha de notificación del inicio de las actuaciones (11/05/2017), el nuevo domicilio fiscal aún no había sido aún declarado por lo que resulta ajustada a derecho la

actuación de la Inspección dirigiéndose a la dirección que en aquel momento, figuraba en las bases de datos de la AEAT como su domicilio fiscal.

Por último, la reclamante plantea una serie de consideraciones, argumentando que las actuaciones realizadas en fechas 2 y 11 de mayo de 2017 no cumplen los requisitos para ser considerados intentos válidos de notificación a efectos de lo señalado en el artículo 112 de la LGT. En particular, señala que la notificación (a su juicio, infructuosa) realizada el 11/05/2017 no tuvo lugar, ni en hora distinta, ni dentro del plazo de los 3 días siguientes a la fecha del primer intento, como exigen las normas relativas a la práctica y a la regulación de los intentos, establecidas supletoriamente en el artículo 42.2 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

La interesada pretende la aplicación a este caso concreto de los requisitos que se exigen para considerar válidos los intentos de notificación que facultan a la Administración tributaria a acudir a la notificación por comparecencia, regulada en el artículo 112 LGT, y cuyo apartado 1 señala:

*Artículo 112. Notificación por comparecencia.*

*1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.*

*En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado".*

*La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.*

Sin embargo, la reclamante incurre en una confusión ya que en el presente caso no se ha acudido a la notificación por publicación de anuncios en el BOE, por lo que no resulta de aplicación la normativa invocada.

En definitiva, de todo lo expuesto, debe confirmarse que la notificación de la comunicación de inicio practicada en fecha 11/05/2017, reúne todos los requisitos exigidos en la normativa para ser considerada plenamente válida y eficaz. En consecuencia, en ese momento no había prescrito el derecho de la Administración a determinar la

deuda tributaria correspondiente al IRPF periodo 2012, quedando desestimadas las alegaciones de la interesada en dicho sentido.

#### CUARTO.-

Conviene añadir que nada o pone la reclamante en cuanto al fondo de la regularización practicada por la Inspección, exigiendo la tributación como ganancias patrimoniales de los mayores importes de justiprecios y de los intereses obtenidos en 2012 a consecuencia de las transmisiones derivadas de expedientes de expropiación forzosa. No obstante, este TEAC en virtud de las funciones revisoras que el artículo 237 LGT le concede, procede a examinar la procedencia de dichas liquidaciones. Efectivamente, como tiene establecido este TEAC (entre otras, resolución de 12/06/2014, RG 00-05127-2012), la falta de presentación del escrito de alegaciones no puede prejuzgar o determinar la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo, en todo caso, el Tribunal Económico-Administrativo hacer uso de las amplias facultades que el ordenamiento le atribuye. Sin embargo, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, solo podrá llegar

a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido.

En el presente expediente, una vez acreditada la recepción de dichos importes, debe confirmarse su adecuada calificación como ganancias de patrimonio. Asimismo, por aplicación del artículo 14.2.a) LIRPF, procede declarar correcta la imputación de dichos importes al ejercicio 2012, periodo en el que las sentencias judiciales adquirieron firmeza.

En consecuencia, resulta ajustado a derecho el incremento de la base imponible del ahorro, por causa de las ganancias patrimoniales netas obtenidas e imputables al año 2012, por importe de 2.308.748,44 euros.

En definitiva, se comprueba la plena adecuación a derecho de la liquidación impugnada, por lo que sólo cabe la confirmación de la misma.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

## Transmisión de viviendas que carecen de licencia de primera ocupación. Resolución de 21 de junio de 2021

La aplicación del tipo reducido se discute por la Inspección de los tributos, que entiende que los inmuebles adjudicados no podían considerarse como edificios aptos para su utilización como viviendas, ya que carecían de LPO, hecho probado y no discutido, por lo que procedía aplicar el tipo general del IVA.

La Resolución de este TEAC de 21-5-2021, RG 00972-2018, admite la aplicación del tipo reducido a la entrega de viviendas que carecían de la mencionada Licencia de Primera Ocupación, en el entendimiento de que en las viviendas transmitidas concurría la aptitud exigida por el legislador para la aplicación del mencionado tipo reducido. En este caso, a la fecha de transmisión de las viviendas fueron transmitidas, diciembre de 2012, estas carecían de LPO debido a la falta de finalización de las obras en partidas que afectaban a su habitabilidad. Se confirma, por tanto, que no es aplicable el tipo reducido a la transmisión de viviendas sin terminar, esto es, a las que faltan trabajos o actuaciones que afectan a su normal habitabilidad. Siendo este el caso, y constituyendo doctrina reiterada tanto de la DGT como de este TEAC, se confirma igualmente la sancionabilidad de la conducta de la reclamante cuando aplicó a las entregas el tipo reducido del 4%. Reitera criterio de RG 00/04392/2011 (07-11-2013), matizado en RG 00/00972/2018 (25-05-2021).

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

##### PRIMERO.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

##### SEGUNDO.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho o no de la resolución impugnada.

## TERCERO.-

Cuestionada la conformidad o no a derecho del acuerdo de imposición de sanción que se nos somete a revisión, es de ver que el Tribunal Constitucional ha recordado en diversas Sentencias, entre las que cabe destacar la STC 55/1982, de 26 de julio, y la STC 76/1990, de 26 de abril, que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, y dentro de él al que regula las infracciones y sanciones tributarias, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución y una muy reiterada Jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo.

La necesidad de que esté señalado el tipo infractor en las leyes tributarias, en el aspecto objetivo, y la existencia de culpabilidad, en el subjetivo, así como la imputabilidad, requisito básico de la misma, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento fiscal. Así se desprende con claridad del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), al establecer que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en las leyes.

Respecto al elemento objetivo, esto es, aquel por el cual la conducta analizada debe ser típica, es decir, prevista como tal por una norma jurídica anterior, debe indicarse que la recurrente aplicó el tipo reducido del 4% a las viviendas entregadas, sin haberse obtenido para éstas la licencia de primera ocupación.

Recientemente, en sesión celebrada el 21 de mayo de 2021 (RG:972-2018), este Tribunal, en un supuesto similar al que da lugar a esta reclamación, ha estimado las pretensiones del interesado al permitir aplicar el tipo reducido a la entrega de viviendas que carecían de la mencionada Licencia de Primera Ocupación, en el entendimiento de que en las viviendas transmitidas concurría la aptitud exigida por el legislador para la aplicación del mencionado tipo reducido. En concreto disponía:

*Por tanto, a fecha de transmisión del inmueble, el 17 de diciembre de 2012, la entidad no disponía de certificado municipal de final de obras, que había solicitado al Ayuntamiento en la misma fecha. No obstante, en relación con las obras en la vivienda unifamiliar, el Ayuntamiento certificó que debían legalizarse las modificaciones que no correspondían con el proyecto que obtuvo la licencia O-MA 288/99. Una vez legalizadas las modificaciones, el 6 de febrero de 2013 el obligado tributario presenta una nueva solicitud de certificado de final de obra, que se*

*concede el 12 de abril de 2013, obteniendo asimismo la cédula de habitabilidad el 7 de mayo de 2013.*

*Este Tribunal considera que los motivos causantes del retraso en la obtención del certificado municipal de final de obras de la vivienda tienen fundamentalmente un carácter administrativo; detectada por el Ayuntamiento la inadecuación de las obras realizadas en la vivienda al proyecto para el que se obtuvo la licencia, se hace precisa la legalización de las modificaciones, de forma que una vez legalizadas, no existe impedimento para la concesión del certificado. Se deduce de lo anterior que desde la fecha de solicitud del certificado, coincidente con la de transmisión, hasta su obtención, no consta que el estado del inmueble haya variado, por lo que el certificado municipal de final de obras y la cédula de habitabilidad se conceden respecto de un inmueble en el mismo estado y condiciones en que se encontraba en el momento de la primera presentación de las solicitudes.*

*Como hemos señalado previamente, la aptitud de un inmueble para ser utilizado como vivienda debe valorarse desde un punto de vista objetivo y, en el presente caso, debemos entender acreditado que en la fecha de la transmisión en el inmueble concurría la señalada aptitud para ser utilizado como vivienda. Por tanto, es procedente la aplicación a la transmisión del tipo impositivo reducido regulado en el artículo 91.Uno.1.7.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que supone la anulación del acuerdo de liquidación impugnado.*

Por el contrario, y a diferencia del mencionado, en donde únicamente faltaba el cumplimiento de unos meros trámites administrativos para la obtención de la referida LPO, pero las viviendas se encontraban completamente finalizadas y aptas para vivir en ellas, en el caso que nos ocupa, cuando las viviendas fueron transmitidas, en diciembre de 2012 carecían de LPO debido a la falta de finalización de las obras en partidas que afectaban a la habitabilidad de las viviendas. Así es puesto de manifiesto en los informes firmados por el arquitecto municipal en sus sucesivas visitas a la obra. Más aún, consta en el expediente, al que ha tenido acceso este Tribunal Central, el contenido del Acta de la Asamblea General Extraordinaria de la Cooperativa donde se señalaba la inquietud de los socios puesto que "había varios oficios que no habían terminado su trabajo y no creían que pudieran terminar antes de la visita del arquitecto municipal."

En vista de cuanto precede no puede este TEAC sino confirmar la procedencia de aplicar el tipo general del IVA a la entrega de las viviendas y no el reducido.

De esta conducta deriva una infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, que dispone lo siguiente:

*"Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de*

ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley (...).

Por tanto, nos encontramos ante la existencia de una conducta tipificada por la Ley como infracción tributaria y, por tanto, del requisito objetivo necesario para sancionar, respecto de esta conducta.

CUARTO.- Habiendo quedado acreditado que la obligada tributaria incurrió en el presupuesto de hecho tipificado como infracción, y confirmando el elemento objetivo, procede entrar a valorar el elemento subjetivo al objeto de determinar si la conducta es punible.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).

Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008) señala:

*(...) la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio*

*de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002 ), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta (FD Cuarto).»*

Asimismo, debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), en la que se afirma:

*(...) este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º). La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ*

8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].

En relación con todo ello, la sentencia de 20 de diciembre de 2013 (Rec. nº. 1587/2010), dispone:

*(...) si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [ sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96 ), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º)].*

*Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)].*

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así, cuando se dice: "hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico" o "Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere" o "sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad

ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

A juicio de este Tribunal Central, examinado el acuerdo de imposición de sanción, se observa cómo la Inspección sí determina y precisa que el comportamiento del contribuyente fue negligente, pues aplicó un tipo reducido del IVA, cuando en la aplicación de cualquier tipo de beneficio fiscal se exige una interpretación restrictiva de la misma. Asimismo, la Inspección contesta adecuadamente a todas las alegaciones formuladas, de forma que el contribuyente puede conocer exactamente la conducta que la Inspección considera sancionable y el juicio de culpabilidad que efectúa al respecto.

Por lo que se refiere a la posible interpretación razonable de las normas tributarias aplicables en que el reclamante se apoya para negar su responsabilidad, el artículo 179.2.d) LGT dice que, efectivamente:

*2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:*

*(...)*

*d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.*

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar

la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Por su parte, el Tribunal Constitucional también ha afirmado que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal como refleja la propia Constitución (Sentencia 76/1990, de 26 de abril).

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995).

En el caso que no ocupa, es doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, coincidente con el criterio de la Dirección General de Tributos, que el tipo reducido se aplica cuando al tiempo de la entrega o puesta a disposición del adquirente, la vivienda disponga de la correspondiente cédula de habitabilidad o de primera ocupación y objetivamente considerada sea susceptible de ser utilizada como vivienda, con independencia del uso

a que lo destine el adquirente. La aptitud de un inmueble para su uso como vivienda debe vincularse a la obtención de la cédula de habitabilidad, de forma que cuando no la tengan concedida los inmuebles en el momento de su transmisión no puede considerarse objetivamente que dichos inmuebles sean aptos para su uso como viviendas, por lo que no procede la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido sino que la transmisión deberá tributar al tipo general del impuesto. Así se pone de manifiesto en resoluciones de este Tribunal de 7 de noviembre de 2013, RG 00/04392/2011, y de 1 de febrero de 2006, RG 00/03182/2004, al igual que la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos, entre otras, en contestaciones de 14 de julio de 2004, 1408-04, 15 de junio de 2010, V1335-10, ó 3 de mayo de 2010, V0892-10, todas ellas anteriores a la realización de las operaciones de las que trae causa esta reclamación.

La Inspección justificó adecuadamente los motivos por los que el comportamiento del contribuyente descrito en la presente resolución y que dió lugar a la regularización practicada, no puede entenderse amparado en una interpretación razonable de la norma.

Resultando claro y reiterado el criterio administrativo, al igual que la motivación de la actuación administrativa, como también la falta de razonabilidad en el actuar del sujeto infractor, ahora reclamante, no puede este TEAC sino estimar su pretensión, quedando plenamente confirmada, también, la resolución sancionadora impugnada.

Por lo expuesto

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

## TEMAS FISCALES.....34

Cuestiones resueltas y pendientes en torno a la impugnación de liquidaciones firmes en el IIVTNU .....34

**Juan Calvo Végez.** Catedrático de Derecho financiero y tributario. Universidad de Extremadura

I. ¿SE HALLA FACULTADO UN ÓRGANO JUDICIAL PARA ACORDAR LA REVOCACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN FIRME DE LA PLUSVALÍA? ¿SE HA DE OTORGAR EFECTOS EX NUNC Ó EX TUNC A LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ANALIZADA?.....34

II. ¿CABE LA POSIBILIDAD DE RECURRIR AL PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE REVISIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS DERIVADOS DE LA STC 59/2017? ¿PUEDE SOLICITARSE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO ABONADO POR LIQUIDACIÓN FIRME BAJO EL AMPARO DE LA NULIDAD DE PLENO DERECHO AMPARADA EN LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PARCIAL DEL TRIBUTO?.....35

III. ¿HABILITA LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTENIDA EN LAS SSTC 59/2017 Y 126/2019 LA REVISIÓN DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS QUE HUBIERAN GANADO FIRMEZA?.....38

IV. ¿CABRÍA LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR NUEVAMENTE LA RECTIFICACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN DEL IIVTNU (Y LA CONSIGUIENTE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS), UNA VEZ FIRME TAL DESESTIMACIÓN, DENTRO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN, SIEMPRE QUE LA SEGUNDA SOLICITUD NO CONSTITUYESE UNA MERA REPETICIÓN DE LA PRIMERA?.....41

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

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA .....45

-Incremento de valor en un arrendamiento financiero.....45

-Sanción tras la anulación de la liquidación tributaria, por considerar probado que no se había producido un incremento de valor del terreno.....45

-Régimen especial de la escisión: transmisión de rama de actividad. ....46

-Interposición de recurso contencioso administrativo sin haber transcurrido el plazo para resolver la reclamación económica administrativa.....46

-Deber de informar al interesado sobre los recursos. ....47

-Acreditada la disminución del valor del inmueble.....47

## TEMAS FISCALES

### “CUESTIONES RESUELTAS Y PENDIENTES EN TORNO A LA IMPUGNACIÓN DE LIQUIDACIONES FIRMES EN EL IIVTNU”.

Juan Calvo Vérguez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

#### I. ¿SE HALLA FACULTADO UN ÓRGANO JUDICIAL PARA ACORDAR LA REVOCACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN FIRME DE LA PLUSVALÍA? ¿SE HA DE OTORGAR EFECTOS EX NUNC Ó EX TUNC A LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ANALIZADA?

Como seguramente se recordará mediante Auto de 11 de abril de 2019 el Tribunal Supremo (TS) acordó pronunciarse (al estimar que concurría interés casacional para la formación de jurisprudencia) acerca de la cuestión relativa a si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente acordando la procedencia de una solicitud de revocación presentada por un particular contra una liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, al resultar atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación. Con carácter adicional se acordaba entrar a analizar si, para reconocer dicho derecho, puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional haciendo así derivar efectos *ex tunc* de una Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas.

En el concreto supuesto de autos analizado los actores recurridos vendieron unas parcelas cuya titularidad ostentaban en proindiviso con pérdidas y, al amparo de la conocida STC 59/2017, de 11 de mayo, solicitaron al Ayuntamiento la tramitación del procedimiento de revocación de las liquidaciones, con devolución de ingresos indebidos, solicitud que fue inadmitida a trámite, arguyendo que las resoluciones que aprobaban las liquidaciones eran firmes y que la citada Sentencia produce únicamente efectos *ex nunc*, para salvaguardar la seguridad jurídica, siendo competencia exclusiva de la Administración la incoación de oficio del referido

procedimiento de revocación.

A juicio del Ente Local recurrente el art. 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) contiene una facultad revisora reservada a la Administración y no una legitimación para iniciar el procedimiento por parte del sujeto pasivo pudiendo atacar, a través de esta vía, actos que quedaron firmes por no haber sido impugnados en los plazos concedidos para ello.

El TS debía pues determinar si procede esta vía de la revocación como procedimiento especial, teniendo presente que tradicionalmente una de las características que diferencia el procedimiento de nulidad del de revocación ha sido precisamente esta característica de que la nulidad resulta accionable, a diferencia de lo que sucede en el procedimiento de revocación. En efecto, resultaba conveniente discernir acerca de si cabe la posibilidad de que el procedimiento de revocación pueda ser excitado por los particulares en aplicación de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada tres años después de adquirir firmeza las liquidaciones tributarias infiriendo de su contenido efectos *ex tunc* y negando así a la Administración la ostentación de un poder completamente discrecional para dilucidar la procedencia o no de incoarlo (al contener elementos reglados cuyo examen resulta procedente) o si, por el contrario, debe prevalecer la tesis del Ayuntamiento en virtud de la cual los particulares carecen de la acción para iniciar la revocación de liquidaciones tributarias dando ocasión para discutir si el acto de gravamen se ajusta o no al ordenamiento jurídico, cuestión ésta que sólo puede verificarse por el interesado impugnando en tiempo y forma el acto discutido.

La Sentencia recurrida consideró que la firmeza de las resoluciones administrativas y el principio de seguridad jurídica impedían su revocación. Ahora bien, dado que

la STC 59/2017 no fijó el alcance de su declaración de nulidad (no existiendo además pronunciamiento al efecto en fijación de doctrina legal por el Tribunal Supremo) se estimó que concurría interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia al objeto de determinar conforme a los arts. 219 LGT y 38 y 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente acordando la procedencia de una solicitud de revocación presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo o si, por el contrario, debe limitarse (caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida) por ser atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación. Asimismo debe entrar a precisarse si para reconocer ese derecho puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional, haciendo así derivar efectos *ex tunc* de una Sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas<sup>1</sup>.

## II. ¿CABE LA POSIBILIDAD DE RECURRIR AL PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE REVISIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO PARA OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS DERIVADOS DE LA STC 59/2017? ¿PUEDE SOLICITARSE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO ABONADO POR LIQUIDACIÓN FIRME BAJO EL AMPARO DE LA NULIDAD DE PLENO DERECHO AMPARADA EN LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PARCIAL DEL TRIBUTO?

A través de Auto de 30 de mayo de 2019<sup>2</sup> el TS admitió la procedencia de analizar si cabe la posibilidad de recurrir al procedimiento especial de revisión de nulidad de pleno Derecho para conseguir la devolución de ingresos indebidos derivados de la anteriormente citada STC 59/2017. Concretamente en el presente caso se debatía, en primer lugar, si la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación tributaria, correctores de la previa autoliquidación presentada y practicadas en relación con el Impuesto en los supuestos en que no hubo incremento de valor probado después de haberse dictado

la STC 59/2017, teniendo presente que dicha revisión necesariamente habría de obedecer a la concurrencia de una causa de nulidad radical (art. 217 de la LGT) de que se viera aquejada la liquidación. Y, en caso afirmativo, habría que concretar qué título jurídico (causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas *numerus clausus* en el mencionado precepto) operaría y con qué limitación temporal.

Lo anterior debe analizarse partiendo de la base de que el TC ha señalado la necesidad de no hacer de mejor condición a quien recurre y pierde (a quien le afectaría la fuerza de cosa juzgada impidiéndole obtener la devolución del impuesto satisfecho) frente a quien, no habiendo recurrido, pueda reclamar la devolución del Impuesto una vez declarada la inconstitucional de la norma que ampara la liquidación. Tal y como se indicaba en el citado Auto del TS "(...) *La sentencia del Tribunal Constitucional declaró la nulidad de los artículos 107 y 110, normas que regulan el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en tanto someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, pero no ha precisado el alcance temporal de su fallo. Son múltiples los supuestos en los que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca de la modulación del alcance de sus declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad, pudiéndose citar al respecto, por todas, las SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11; 180/2000, de 29 de junio, FJ 7; 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8; y 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; STC 40/2014, de 11 de marzo, FJ 6; y STC 140/2016, FJ 15. En esas sentencias, el Tribunal Constitucional declaró que no sólo habría de preservar la cosa juzgada (artículo 40.1 LOTC), sino que, igualmente, en virtud del principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), su fallo se extendería a las posibles situaciones administrativas firmes, de suerte que esas declaraciones de inconstitucionalidad sólo serían eficaces pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no hubiera recaído una resolución firme.*

Como es sabido, con carácter general, la única forma de obtener la declaración de un ingreso como indebido es, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 221.3º de la Ley 58/2003, a través de los procedimientos especiales de revisión a que se refiere el art. 216 de la citada Ley. Tal y como precisa el citado art. 221.3 "Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

1 A este respecto se ha de tener presente que, en relación con los efectos derivados de la declaración de nulidad el Tribunal Constitucional, en sus Sentencias 40/2014, de 11 de marzo, y 140/2016, de 21 de julio, manifestó, sin dejar de tener presente el perjuicio que reportaría a la Hacienda Pública proclamar unos efectos más amplios, que la declaración de inconstitucionalidad se extiende solo a las posibles situaciones administrativas firmes, de manera que esta declaración de inconstitucionalidad sólo será eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme, preservando así la cosa juzgada establecido en el art. 40.1 LOTC y el principio constitucional de seguridad jurídica regulado en el art. 9.3 CE.

2 En parecidos términos se pronunció el Auto del TS de 20 de junio de 2019.

A través de varias Sentencias de 18 de mayo de 2020<sup>3</sup> el Alto Tribunal se refirió a esta cuestión relativa a la posibilidad de solicitar la devolución del gravamen abonado por el cauce de la nulidad de pleno derecho procedente de una liquidación firme, con independencia de la consabida declaración de inconstitucionalidad parcial existente.

Tal y como subrayó el Alto Tribunal la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad debe efectuarse necesariamente por los cauces establecidos en la Ley General Tributaria, a saber, la revisión de actos nulos, la revocación o el recurso extraordinario de revisión.

Para el Tribunal la consabida declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2 a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en la medida en que pueden someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica) no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto giradas con anterioridad y que hubiesen ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en los apartados a), d), e) y g) del art. 217.1 de la Ley 58/2003. Y ello en la medida en que tales actos no han lesionado derechos susceptibles de amparo constitucional (el principio constitucional de capacidad económica no constituye un derecho fundamental de esa naturaleza), no habiéndose prescindido completamente del procedimiento legalmente establecido y no habiéndose otorgado potestades al solicitante de las que este careciese. En suma, tampoco puede identificarse la existencia de una ley que, específicamente, determine su nulidad como consecuencia de la declaración parcial de inconstitucionalidad de aquella otra que les sirve de fundamento<sup>4</sup>.

Ciertamente se ha de reconocer a este respecto que, con carácter general, el principio de capacidad económica, atendiendo a su ubicación constitucional en el art. 30 CE, no es susceptible de amparo constitucional.

Se ha de rechazar por tanto la posibilidad de proceder, sobre la base de dicha fundamentación, a la declaración de nulidad de aquellas liquidaciones administrativas que hubiesen ganado firmeza, al no hallarse ello reconocido en los arts. 14 a 29 de la Constitución. Tampoco resulta de aplicación en el presente caso el supuesto previsto en el art. 217.1.e) de la Ley 58/2003 relativo a la nulidad de aquellos actos tributarios que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados<sup>5</sup>.

El rechazo a la aplicación del art. 217.1.f) de la LGT se fundamenta en el hecho de que las liquidaciones firmes no constituyen actos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se hayan adquirido facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición, no habiendo incorporado la Hacienda local nada a su patrimonio a través de dichas liquidaciones. En palabras del Tribunal "(...) *El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere —ni puede referirse— a actos de gravamen o a actos —como los tributarios que ahora nos conciernen— en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado*

5 Tal y como expone a este respecto el Alto Tribunal de cara a descartar la aplicación del citado art. 217.1.e) de la LGT "(...) El 'procedimiento legalmente previsto' cuando se dictó la liquidación firme cuya nulidad se pretende era, cabalmente, el que regulaba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, concretamente, sus arts. 102, 107 y 110.4. En la Sentencia 59/2017 el Tribunal Constitucional declara inconstitucional (completa, absoluta, incondicionadamente) este último precepto por cuanto el mismo impedía a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica. Pero eso no permite afirmar, en absoluto, que todas las liquidaciones anteriores a esa sentencia sean nulas por falta de procedimiento, pues eso supondría no ya solo proyectar hacia atrás esa declaración de nulidad, sino, sobre todo, 'construir' —retrospectivamente— un procedimiento con un trámite (la eventual prueba de la inexistencia de minusvalía) que no podía ser omitido por la Hacienda municipal por la razón esencial de que 'no estaba previsto legalmente'; esto es, no estaba contemplado en la Ley reguladora del procedimiento que debía seguirse para liquidar. El art. 217.1.e) de la Ley General Tributaria exige, como se ha visto, que el acto haya prescindido 'total y absolutamente' del procedimiento legalmente previsto, y esta exigencia no concurre, desde luego, en los trámites que dieron origen a nuestro acto tributario firme. En la liquidación girada a la contribuyente, el ayuntamiento (...) se atemperó al procedimiento que resultaba de la ley entonces vigente, procedimiento que —solo después de la sentencia del Tribunal Constitucional— se ha revelado inconstitucional por no permitir la prueba de la inexistencia del hecho imponible. Dicho de otro modo, y gráficamente, para imputar a un ayuntamiento tan grave conducta procedimental determinante de la nulidad de su resolución, tendríamos que exigir a las Haciendas Locales que hubieran inaplicado la Ley o que hubieran incluido en el procedimiento un trámite no previsto —como el de abrir un período de prueba para acreditar la eventual inexistencia de la plusvalía—; algo que, en nuestro caso, ni siquiera fue aducido por el contribuyente en su momento, pues este solo pretende exonerarse del tributo por ausencia de hecho imponible cuando se publica la sentencia núm. 59/2017 del Tribunal Constitucional. Si, como se ha dicho, los preceptos reguladores de la nulidad radical deben ser de interpretación estricta y si, también en los términos vistos, el motivo en cuestión exige que la omisión procedimental sea clara, manifiesta y ostensible, forzoso será concluir que no concurre en el caso analizado el motivo tenido en cuenta en la sentencia de instancia".

3 Nos referimos concretamente a las Sentencias núms. 435/2020 (rec. casación 1665/2019), 436/2020 (rec. casación 2596/2019) y 454/2020 (rec. casación 1068/2019).

4 Se ha de tener presente al respecto que, inicialmente, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo correspondiente había procedido a anular la liquidación impugnada al considerar que la misma había de reputarse nula de pleno derecho, resolviendo al respecto que, una vez constatada tal nulidad, resultaba obligado para la Administración iniciar, conforme al art. 221.3 de la Ley General Tributaria, de oficio aunque a instancia de los interesados, el procedimiento para la revocación o la revisión. Con carácter adicional se estimaba posible interesar la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes cuando fueran nulas de pleno derecho (como sucedía en el caso), procediendo anular las liquidaciones del Impuesto y reconociendo el derecho del demandante a ser resarcido por lo indebidamente abonado.

*para revocar actos en los que el particular interesado —no la Administración— se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto. Resulta, en definitiva, extravagante la alegación de este supuesto de nulidad en relación con un acto administrativo de naturaleza tributaria en el que la Administración competente lo único que ha hecho es exigir un impuesto por entender que concurría el hecho imponible definido en la ley. El supuesto analizado, en fin, no está pensado en absoluto para supuestos como el que ahora nos ocupa ni, desde luego, resulta aceptable la alegación genérica de que la Administración, al liquidar el tributo, ha obtenido un derecho (el importe de la cuota) sin que concurren los requisitos legalmente previstos tras la sentencia del Tribunal Constitucional’.*

Por último, en la medida en que no existe una norma con rango legal que establezca que la declaración de inconstitucionalidad pueda constituir una causa de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones no resulta tampoco de aplicación el presupuesto recogido en el art. 217.1 g) de la Ley 5872003.<sup>6</sup>

6 Concretamente el TS rechaza la posibilidad de que el art. 39.1 de la LOTC pueda fundamentar la nulidad de pleno Derecho de las liquidaciones firmes sobre la base de la siguiente argumentación: “(...) a) No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad —por inconstitucionalidad— de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el art. 107 de la Ley de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo —en el supuesto analizado— la liquidación del tributo) determine la nulidad de este cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa. b) Si los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto —como dijimos más arriba— de interpretación estricta, la aplicación de la letra g) del art. 217.1 de la Ley General Tributaria exigiría, cuando menos, que una norma con rango de Ley señalara con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, norma que —como dijimos— no aparece en nuestro ordenamiento jurídico. c) No consideramos que sea una norma de esa clase —suficiente a los efectos de la nulidad del acto— la contenida en el art. 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor: ‘Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia’. No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los “preceptos” impugnados (o a aquellos otros —preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley—) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad. De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena —ante la falta de tal especificación— de efectuar una interpretación extensiva o amplia del art. 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia. d) En todo caso, aun admitiendo dialécticamente que el art. 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se refiere también a los actos dictados al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del art. 217.1 de la Ley General Tributaria. Recordemos que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, de manera que tales preceptos —como señalamos expresamente en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018— son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el art. 31.1 de la Constitución.

Por tanto, y al margen de toda consideración de justicia material que pueda llegar a efectuarse, la devolución de lo ingresado no cabe al amparo del supuesto de nulidad consistente en haberse lesionado derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional si el derecho que se alega como infringido resulta ser el de capacidad económica, dado que dicho derecho no constituye un derecho fundamental susceptible de amparo constitucional. Tal y como establece de manera precisa el art. 221.3 de la LGT la devolución de ingresos indebidos solo puede realizarse instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión y mediante el recurso extraordinario de revisión. Sólo procederá la devolución cuando el acto firme de aplicación del tributo en virtud del cual se haya efectuado el ingreso indebido sea nulo de pleno derecho o se revoque en los términos que señala el art. 219 de la Ley General Tributaria, siempre que, en ambos casos, se cumplan estrictamente las exigencias expresamente previstas para cada supuesto<sup>7</sup>.

Dentro de los motivos tasados previstos para la interposición del recurso extraordinario de revisión del art. 244 de la LGT no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del concreto precepto legal en el que se ampare el acto de liquidación, procediendo únicamente la devolución del ingreso cuando la liquidación sea nula de pleno derecho o se revoque en los términos del art. 219 de la Ley. Y, a juicio del Tribunal, aquellas liquidaciones tributarias firmes que han hecho aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales,

6 Quiere ello decir, por tanto, que la nulidad del acto tributario que nos ocupa sería también parcial, condicionada o limitada o, expresado de otro modo, no resultaría directamente del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, sino que exigiría una suerte de ‘reconstrucción’ —valga la expresión— del procedimiento que condujo a la liquidación tributaria, analizando los distintos trámites del mismo, las alegaciones del contribuyente y los documentos aportados por este para determinar si, en ese caso concreto, se habría producido —o no— la vulneración del art. 31.1 CE, al gravarse una situación inexpressiva de capacidad económica por haberse probado por el interesado —a quien incumbe la carga de acreditarlo, según nuestra sentencia de 9 de julio de 2018— la inexistencia del incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto. Desde luego esa nulidad condicionada o supeditada al análisis del procedimiento no parece que tenga encaje en el supuesto de nulidad radical que prevé el art. 217.1.g) de la Ley General Tributaria que exige, como los otros supuestos de nulidad, que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada, lo que resulta incompatible con una exigencia, la de analizar el procedimiento que dio lugar al acto y si hubo discusión en su seno sobre la prueba del incremento o aparecía esta con mayor o menor claridad de los documentos aportados, como la que requeriría la aplicación al caso de la declaración de inconstitucionalidad parcial de continua cita. e) Y, finalmente, viene al caso recordar aquí la diferencia entre este asunto y el de la inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego. Como se sigue de la declaración de inconstitucionalidad de dicho gravamen, la misma resultó completa e incondicionada, esto es, el gravamen había de reputarse nulo por ser inconstitucional la norma con rango de ley que lo creó. Esta circunstancia contrasta con la que aquí concurre en la que —insistimos— no existe un pronunciamiento de esa naturaleza, sino otro parcial o condicionado, pues los preceptos legales concernidos no son en todo caso inconstitucionales, sino exclusivamente cuando su concreta aplicación determine que sea gravada una situación inexpressiva de capacidad económica, extremo que debe probar el contribuyente’.

al margen de que sometan a gravamen situaciones inexpresivas de capacidad económica, no son en base a ello nulas de pleno derecho.<sup>8</sup>

Nada señaló en cambio el Alto Tribunal acerca de la posibilidad de obtener la devolución con fundamento en otras causas de nulidad radical distintas de la alegada en el concreto supuesto de autos planteado. Habiéndose dictado en su día Auto por el Tribunal al considerarse de interés casacional dilucidar en virtud de qué causa legal de nulidad de pleno derecho se podrían revisar en favor del contribuyente liquidaciones que hubieran devenido firmes, finalmente el TS no entra a resolver la citada cuestión debido a que en la instancia sólo se planteó un supuesto de nulidad de entre los previstos al efecto, a saber, el referido a la eventual lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional por infracción del principio de capacidad económica.

Nada se afirmó por tanto acerca de si la eventual concurrencia de otras causas de nulidad de pleno derecho podrían constituir título jurídico válido para conceder la devolución del gravamen en caso de liquidaciones firmes, así como si cabría la posibilidad de obtener dicha devolución habiéndose alegado nulidad por lesión derechos y libertades susceptibles de amparo

constitucional tales como, por ejemplo, el derecho a la tutela judicial efectiva, en aquellos casos en los que, por ejemplo, no se hubiese otorgado trámite de audiencia tras la declaración de inconstitucionalidad, habiéndose privado al obligado tributario de la facultad de poder aportar aquellos medios de defensa que hubieran considerado idóneos, no pudiendo tampoco utilizarse los medios de prueba necesarios para articular su derecho a la defensa.

En todo caso, al amparo de lo manifestado por el Alto Tribunal en su Sentencia de 18 de mayo de 2020, no cabe obtener la devolución del Impuesto al no haber señalado nada el TC respecto de la eventual eficacia *ex tunc* de su Sentencia 59/2017, no resultando posible además, a tenor de la legalidad ordinaria, acudir a un título que ampare la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones firmes por no haber sido estas impugnadas. No cabría pues obtener la declaración de nulidad de pleno Derecho de aquellas liquidaciones (al no existir título habilitante alguno) respecto de las cuales, si bien no existía un incremento de valor susceptible de quedar sometido a gravamen, no se interpuso en su día recurso o reclamación alguna, habiendo devenido firmes.

### III. ¿HABILITA LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTENIDA EN LAS SSTC 59/2017 Y 126/2019 LA REVISIÓN DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS QUE HUBIERAN GANADO FIRMEZA?

¿Cabría la posibilidad, sobre la base de lo establecido en la STC 59/2017, de revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del IIVTNU correctores de la previa autoliquidación presentada y practicados en un supuesto en que hubo incremento de valor probado después de haberse dictado la citada Sentencia, aunque inferior al determinado por la Administración tributaria local, que quedaron firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado dicho pronunciamiento?

¿Permite revisar la Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo, en favor del contribuyente, actos administrativos de liquidación del IIVTNU correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado después de haberse dictado la citada sentencia, teniendo presente además que dicha revisión necesariamente habría de obedecer a la concurrencia de una causa de nulidad radical (art. 217 de la LGT) de que se viera aquejada la liquidación firme? En el supuesto de que se reconociera que la Sentencia 59/2017 tiene efectos anulatorios *ex tunc*, ¿comportaría tal declaración la nulidad de pleno derecho de la liquidación firme y consentida en los términos previstos en el art. 217 de la LGT y bajo el amparo de qué causa legal? ¿Habría de dilucidarse asimismo en virtud de qué título jurídico operaría y con qué limitación temporal?

7 En esta misma línea la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Navarra de 26 de mayo de 2020 procedería igualmente a rechazar la posibilidad de que pueda impugnarse un acto que ha devenido firme y consentido a resultas de una declaración de inconstitucionalidad dictada con posterioridad a que la liquidación del Impuesto hubiera adquirido firmeza. Tras recordar el citado Tribunal que, al amparo de lo declarado en su día por el TC mediante Sentencia 59/2017, el art. 107.4 del TRLRHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer resulte superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente y que, por exigencia del principio de seguridad jurídica, únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en dicha Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hubiesen adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme, reafirma el TSJ. de Navarra la intangibilidad de los actos firmes, recordando además que el principio de capacidad económica del art. 31 CE no constituye un derecho o libertad fundamental susceptible de amparo. A mayor abundamiento la Sala tampoco aceptó la pretendida indefensión incardinable en el art. 24 CE, dado que en el supuesto de autos sí que existió un procedimiento adecuado que posibilitase articular, en su caso, la impugnación de la liquidación y, segundo, no fundamentándose además la STC 59/2017 en una eventual indefensión del interesado, sino en el principio de capacidad económica a los efectos de lo establecido en art. 31 CE. En resumen, a través del citado pronunciamiento el TSJ. de Navarra vino a fijar como doctrina que cabe la revisión de liquidaciones firmes por el Impuesto giradas con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad de algunos de los arts. de la Ley Foral de las Haciendas Locales (Ley 19/2017) por la STC 72/2017 y que hayan ganado firmeza en vía administrativa cuando incurran en supuestos de nulidad de pleno derecho del art. 146 de la Ley Foral General Tributaria. Y la declaración de inconstitucionalidad apuntada, en la medida en que las liquidaciones por el IIVTNU pueden someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, no determina que las liquidaciones firmes de tal gravamen, giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa, incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho invocados en demanda. Acerca del alcance del citado pronunciamiento véase, con carácter general, SUBERBIOLA GARBIZU, I., "El gato de Schrödinger tributario o la paradoja del IIVTNU: sobre la delimitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto y la nulidad de sus liquidaciones firmes. Análisis de la STSJN de 26 de mayo de 2020", *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2020, págs. 256 y ss.

Mediante Sentencia de 6 de marzo de 2020 el TS procedió a clarificar que no resulta posible revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto que hubiesen quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de las Sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017 y 126/2019, de 31 de octubre.

En el presente caso, a pesar de que por parte del contribuyente se aportó un fundado principio de prueba respecto de la existencia de un incremento inferior al considerado por el Ayuntamiento, no se discutió la existencia de una minusvalía o la ausencia de ganancia (supuestos previstos en la STC 59/2017), así como tampoco que el importe de la ganancia que obtenido resultase inferior a la cuantía de la cuota tributaria que se vio obligado a pagar (supuesto al que alude la STC 26/2019<sup>8</sup>). Debido a ello el TS rechaza que procediese acudir a la revisión de una liquidación firme.

En efecto, el TS rechaza la motivación de la Sentencia de instancia al omitir el efecto de la firmeza de las liquidaciones giradas, confundiendo el derecho a la devolución de ingresos indebidos con el derecho a instar

que un ingreso previamente realizado sea declarado como indebido. Ello conducía a la existencia de un problema de inadecuación de procedimiento, debido a que el contribuyente debería haber interesado la revisión

8 Como es sabido a través de este pronunciamiento el TC declaró la inconstitucionalidad de la regulación relativa a la determinación de la base imponible del gravamen en aquellos casos en los que la cuota que resulte a pagar sea mayor al incremento realmente obtenido por el sujeto pasivo. De acuerdo con lo afirmado por el TC cuando existe un incremento de la transmisión y la cuota tributaria a pagar es mayor al incremento realmente obtenido, esto es, cuando resulta el importe de la cuota tributaria a pagar superior al importe de la ganancia patrimonial obtenida, incluyendo todo tipo de gastos (los inherentes a la adquisición y transmisión del inmueble y los de cancelación del préstamo hipotecario que lo gravaba), se está tributando por una renta inexistente, virtual o ficticia, produciendo un exceso de tributación contrario a los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad. Si bien como es sabido la jurisprudencia del TC avala el sometimiento a tributación de incrementos de valor mediante un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto, a través de la presente Sentencia advierte el intérprete supremo de nuestra Constitución que *"una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal"*. Se resolvía así cuestión de inconstitucionalidad elevada por el Juzgado Contencioso-administrativo número 32 de Madrid mediante Auto de 8 de febrero de 2019 (que enjuiciaba el caso de una contribuyente a la que el Ayuntamiento le giró liquidación por importe de 3.560 euros, a pesar de que el beneficio que obtuvo con la transacción del inmueble fue de solo 3.473 euros), declarándose inconstitucional el art. 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004 cuando la cuota del Impuesto resulta ser superior a la plusvalía obtenida en la venta del inmueble. La cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo. En el concreto supuesto de autos debatido la base imponible derivada de la aplicación de la regla de cálculo recogida en el art. 107.4 del TRLRHL era más de cinco veces superior al incremento de valor verdaderamente materializado. Y, al aplicar el tipo de gravamen a la base imponible así calculada, la cuota tributaria derivada superaba ampliamente el cien por cien de la riqueza realmente generada. Al amparo de lo anterior se planteaba la cuestión relativa a si la falta de valoración de la capacidad económica en la determinación de la cuota tributaria, siendo indiferente para legislador el beneficio obtenido por el contribuyente, respeta los principios del art. 31 CE, es decir, si pudiera resultar contrario a la Constitución el que la cuota tributaria no sea proporcional al incremento patrimonial real sometido a gravamen.

8 Pues bien, afirma el TC en esta Sentencia que *"(...) Al imponerse la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen mayor al efectivamente materializado, no solo se está sometiendo a tributación una capacidad económica inexistente, sino que está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga excesiva o exagerada (...) Es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio (...) En aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el artículo 107.4 (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el contribuyente la cuota tributaria resultante, en la parte que corresponda al exceso fingido, se erige en el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo"*. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior nuevamente volvía a matizar el TC que la inconstitucionalidad del precepto no podía serlo en todo caso (lo que privaría a los Entes Locales del gravamen de capacidades económicas reales), sino *"únicamente en cuanto al exceso gravado en aquellos supuestos en los que se someten a tributación situaciones en las que, aun existiendo un aumento de valor del terreno al momento de la transmisión, se atribuye un importe superior al efectivamente obtenido como consecuencia de la aplicación de la regla de cálculo en aquel precepto prevista"*. En efecto, para el Tribunal, en la medida en que la situación que dio lugar al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad no puede considerarse en modo alguno como excepcional, la declaración de inconstitucionalidad del art. 107.4 del TRLRHL es limitada solo para aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente (esto es, para aquellos supuestos en los que la plusvalía se ve superada por la cuota del Impuesto), pudiendo la inconstitucionalidad extenderse al art. 108.1 del RDLeg. 2/2004 (regulador del tipo de gravamen), ya que el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria. Subraya además el TC que la inconstitucionalidad no se extiende al tipo de gravamen regulado en el 108.1 del RDLeg. 2/2004, ya que *"el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria. De hecho, basta con aplicar el tipo de gravamen a la renta efectivamente generada para obtener un resultado totalmente conforme con las previsiones de la Constitución"*. En la presente Sentencia 126/2019 el TC toma como punto de partida el importe de plusvalía que el Juzgado que plantea la cuestión considera probado, no entrando a cuestionar la forma en que aquel procedió a su determinación, al estimar que debe ser la jurisdicción ordinaria la que, aplicando e interpretando la normativa del tributo en lo no declarado inconstitucional, determine si existe o no plusvalía y su importe. Adicionalmente el TC procedía a fijar el límite de la confiscatoriedad respecto de un supuesto concreto evitando referir la aplicación del citado principio constitucional con carácter general al sistema impositivo en su conjunto, al dejar claro que cualquier liquidación tributaria en la que la cuota exceda la renta a obtenida habría de ser igualmente nula. Tal y como subraya el Tribunal *"(...) Una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal porque, cuando si así sucediera, el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica en la medida en que este principio quiebra en los supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia"*. En virtud del citado límite fijado la aplicación del gravamen solo resultará confiscatoria cuando el impuesto a pagar sea superior al beneficio obtenido (superando el beneficio neto una vez restados los gastos de adquisición y transmisión, a pesar del criterio contrario esgrimido a este respecto por la jurisprudencia del TS) y no en cambio en aquellas otras situaciones en las que, sin alcanzarse el supuesto indicado, se produzca una desproporción entre la riqueza realmente obtenida y la efectivamente gravada conforme a las reglas del Impuesto. Situándose la cuota del gravamen por debajo de la ganancia (con independencia de cuál resulte ser su cuantía), deberá procederse al pago del Impuesto.

de los actos liquidatorios litigiosos por causa de nulidad para, en su caso, obtener el efecto devolutorio, y no instar directamente la acción de devolución, haciendo de peor condición a aquellos contribuyentes que cuestionaron las liquidaciones en tiempo y forma.<sup>9</sup>

En el presente caso planteado existía una liquidación administrativa del Impuesto que había ganado firmeza al no haber sido objeto de recurso o reclamación, siendo necesario de cara a obtener la declaración del gravamen satisfecho como indebido acudir a los procedimientos de revisión especial a que se refiere el 221.3º de la LGT (nulidad, revocación y corrección de errores), así como al procedimiento extraordinario de revisión. Pues bien, siendo de aplicación el régimen de gestión mediante liquidación administrativa el contribuyente que no recurrió, dejando que la liquidación ganara firmeza, no puede entablar sin más un procedimiento de devolución

9 Concretamente en el presente caso la Sentencia recurrida estimó el recurso contra la denegación de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria respecto a determinadas liquidaciones del IIVTNU que habían devenido firmes y abonadas por los contribuyentes, acordando la anulación de las resoluciones recurridas y condenando a la Administración demandada a devolver a los recurrentes las cantidades abonadas más los intereses legales correspondientes. Se trataba concretamente de una adquisición a título gratuito respecto a la que los recurrentes no cuestionaban que hubiera existido un incremento de valor de los terrenos superior a la cuota determinada conforme al art 107.4 del TRLHL. Las liquidaciones fueron pagadas y no impugnadas en plazo. Los recurrentes reconocieron que había existido un incremento de valor, a pesar de lo cual solicitaron la devolución parcial de lo ingresado por considerar inválida la forma de cálculo establecida en el TRLHL, aportando a tal efecto un informe pericial en el que se señalaba que el incremento susceptible de gravamen era inferior al que resultaba de la aplicación de las reglas de estimación objetiva. De acuerdo con la argumentación efectuada por los demandantes (que resultó respaldada por la sentencia recurrida) la forma de calcular la base imponible reflejaba un incremento de valor superior al que, a su juicio, ofrecería una fórmula de cálculo distinta, basada en aplicar la fórmula matemática del descuento racional, de manera que no se estaría en ningún caso ante un supuesto afectado por la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, complementada con la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 126/2019, de 31 de octubre, que introdujo determinadas matizaciones para casos que cuestionaban el método legal de cálculo de la base imponible excluyendo extender la declaración de inconstitucionalidad en aquellos casos en los que la cuota tributaria devengada por el gravamen no supera el incremento de valor realmente obtenido por el contribuyente con la transmisión que determina el devengo del Impuesto. Sin embargo, dicha Sentencia recurrida no razonaba nada respecto a la firmeza de las liquidaciones, confundiendo el derecho a la devolución de ingresos indebidos con el derecho a instar que un ingreso previamente realizado fuese declarado como indebido cuando, como es sabido, este segundo derecho, tratándose de liquidaciones, exige que se ejercite dentro de los plazos preclusivos del recurso o de la reclamación establecidos por la Ley (en virtud del principio de seguridad jurídica del art. 9 CE). En otro caso no existirían unos plazos preclusivos (o bien los mismos resultarían superfluos o inútiles), con lo que aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que presentaran en tiempo y forma sus recursos o reclamaciones estarían actuando con una diligencia gratuita e innecesaria ya que, en vez del plazo establecido para recurrir, podrían utilizar los cuatro años del art. 66.d) de la LGT, aplicable respecto de ingresos que ya han sido declarados indebidos, o en casos especiales, como el de las autoliquidaciones, en los que no ha existido un acto administrativo previo. En todo caso el TC limitó las situaciones susceptibles de ser revisadas exclusivamente a aquellas que no hubiesen adquirido firmeza a la fecha de su publicación, esto es, a aquellas respecto de las que, al haber sido impugnadas en tiempo y forma, no hubiese recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme. Nada se señalaba, en cambio, respecto de aquellas liquidaciones administrativas que no se hubieran impugnado en tiempo y forma, convirtiéndose en definitivas.

de ingresos indebidos, debiendo por el contrario acudir a los procedimientos especiales de revisión que lo habilitan, respetando sus presupuestos y su régimen jurídico.<sup>10</sup>

Así pues a través del citado pronunciamiento el Alto Tribunal procedió a sentar como doctrina de interés casacional que cuando existe un incremento de valor del terreno que determinó el devengo del IIVTNU, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 del TRLHL efectuadas en las Sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto que hubiesen quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. La revisión de las liquidaciones firmes queda así excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019, de 31 de octubre.

Habiendo existido un incremento de valor del terreno que determinó el devengo del IIVTNU, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL efectuadas en las SSTC 59/2017 y 126/2019 no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto que hubiesen quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. En todo caso la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019.

En suma, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto que hubiesen quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de las Sentencias del TC. Sólo son susceptibles de revisión aquellos actos que no hayan adquirido firmeza a la fecha de su publicación. Y la revisión de dichas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 126/2019.

A juicio del TS la doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional a través de los citados pronunciamientos no ampara una eventual revisión del acto firme de

10 Inicialmente la Sentencia de instancia estimó la pretensión del contribuyente, ordenando la devolución de las cuotas ingresadas sobre la base de afirmar que *“La prueba pericial propuesta y practicada por la actora pone de manifiesto un fundado principio de prueba respecto de la existencia de un incremento inferior al considerado por el Ayuntamiento y, siendo que dicha prueba no ha sido eficazmente combatida por el Ayuntamiento demandado —que pudiendo haber propuesto y aportado prueba en contra no lo ha hecho—, solo puede concluirse que, a resultas de la prueba practicada, debe entenderse acreditada la diferencia que respecto a las liquidaciones impugnadas, reclama la actora”*. El Ente Local, al plantear el recurso de casación, alegó infracción del art. 221.3 de la LGT, de conformidad con el cual contra actos firmes la única posibilidad para obtener la devolución de lo ingresado debidamente es seguir el cauce propio de los procedimientos extraordinarios de revisión.

liquidación firme en la que ni tan siquiera se cuestiona la existencia de un incremento de valor de los terrenos objeto de transmisión, ni se afirma que el mismo resulte superior o sensiblemente próximo a la cuota tributaria devengada por la aplicación del art. 107.4 TRLRHL. En el presente caso de la aplicación del citado precepto (y del sistema de cálculo de la base imponible) no se desprendería la existencia de un alcance confiscatorio y vulnerador del art. 31.1 CE, requerido como ya sabemos para incurrir en el ámbito de la declaración de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLRHL.

En base a ello el TS resolvió que la denegación de la devolución de ingresos indebidos de liquidaciones tributarias firmes resultaba ajustada a Derecho, máxime cuando no se planteó en la demanda, ni anteriormente en la vía administrativa, ningún motivo que pudiera tener cabida en un procedimiento de revisión, limitándose únicamente el contribuyente a discrepar de la adecuación del método de cálculo de la base imponible pero sin cuestionar la existencia de un incremento real y efectivo del valor de los terrenos.<sup>11</sup>

No debe pues confundirse el derecho a la devolución de los ingresos indebidos con el derecho a instar la devolución de dichos ingresos que, en el caso de liquidaciones firmes, únicamente podrá realizarse a través de los procedimientos de revisión especial previstos al efecto y respetando sus plazos preclusivos. En el presente caso no podía declararse sin más el derecho a la devolución de unos pagos considerados indebidos, al haberse obviado la firmeza de las liquidaciones tributarias. Tratándose de estas últimas el derecho ha de ejercitarse dentro de los plazos preclusivos de recurso o reclamación, es decir, antes de que hayan adquirido firmeza.

#### IV. ¿CABRÍA LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR NUEVAMENTE LA RECTIFICACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN DEL IIVTNU (Y LA CONSIGUIENTE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS), UNA VEZ FIRME TAL DESESTIMACIÓN,

<sup>11</sup> Tal y como advierte además el TS a través de este pronunciamiento la recurrente pudo haber interesado la revisión de los actos liquidatorios litigiosos por causa de nulidad para, en su caso, obtener el efecto devolutorio, pero no instar directamente la acción de devolución, haciendo de peor condición a aquellos contribuyentes que cuestionaron las liquidaciones en tiempo y forma. Para el Alto Tribunal la Sentencia recurrida no razonó nada respecto a la firmeza de las liquidaciones, confundiendo el derecho a la devolución de ingresos indebidos con el derecho a instar que un ingreso previamente realizado sea declarado como indebido, debiendo tenerse presente al respecto que *“Este segundo derecho, tratándose de liquidaciones, exige que se ejercite dentro de los plazos preclusivos del recurso o de la reclamación establecidos por la Ley (en virtud del principio de seguridad jurídica del art. 9 de la CE), puesto que, en otro caso, resultaría que no existirían unos plazos preclusivos, o que serían superfluos o inútiles, con lo que aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que presentaran en tiempo y forma sus recursos o reclamaciones estarían actuando con una diligencia gratuita e innecesaria, ya que, en vez del plazo establecido para recurrir, podrían utilizar los cuatro años del art. 66.d) de la LGT; plazo que procede respecto de ingresos que ya han sido declarados indebidos, o en casos especiales, como el de las autoliquidaciones, en los que no ha existido un acto administrativo previo”*.

#### DENTRO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN, SIEMPRE QUE LA SEGUNDA SOLICITUD NO CONSTITUYESE UNA MERA REPETICIÓN DE LA PRIMERA?

En relación con esta cuestión el TS, mediante Auto de 16 de enero de 2020, admitió recurso de casación para la formación de jurisprudencia destinado a resolver dicha cuestión, esto es, si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación del IIVTNU y la devolución de ingresos indebidos, y una vez firme tal desestimación puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.

En el concreto supuesto planteado en la sentencia de instancia, mediante escritura pública se transmitió en su día un inmueble y se presentó la autoliquidación del IIVTNU, ingresándose la cantidad correspondiente. Al año siguiente se solicitó la rectificación de dicha autoliquidación con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, al entender el contribuyente que con la transmisión controvertida no se había producido el hecho imponible del Impuesto y que, en todo caso, el método utilizado para la cuantificación de la base imponible no había sido el correcto. Dicha solicitud fue desestimada y recurrida en apelación, recurso que fue desestimado igualmente por la sentencia recurrida. Ahora bien, la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación no vino acompañada de un acto administrativo de liquidación. Tal denegación no implicaba per se la conversión de la autoliquidación en liquidación administrativa, a efectos de la firmeza de ésta, no siendo el resultado de una cuantificación nueva y distinta.

Al amparo de lo anterior resultaba preciso resolver si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos (y una vez firme tal desestimación) podría, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud.<sup>12</sup>

A este respecto se ha de tener presente, siquiera de manera incidental que, de acuerdo con lo declarado por el TS mediante Sentencia de 3 de junio de 2020, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del art. 221 de la LGT constituye el instrumento jurídico

<sup>12</sup> En defensa de su pretensión los recurrentes argumentaban que dicha Sentencia restringía su derecho a instar por segunda vez, dentro del plazo de prescripción, la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos, atentando, así contra los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, ya que la Administración se le reconocía la posibilidad de dictar una nueva liquidación cuando la primera había sido anulada.

idóneo para recuperar el exceso de lo satisfecho por el gravamen concernido en aquellos casos en los que, por resolución administrativa posterior a su liquidación, el valor catastral sobre cuya base el mismo fue abonado resulta disconforme con el valor económico o con la realidad física o jurídica de la finca de que se trate <sup>13</sup>. A tal efecto afirmó textualmente el TS a través de este pronunciamiento que *“El hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias (del artículo 18 TRLCI) proyecte sus efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral no significa que quepa admitir la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración”*.

Resolvió además el TS en la citada Sentencia de 3 de junio de 2020 que denegar la devolución de lo abonado en exceso sobre la base de argumentar que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos por aplicación de lo dispuesto en el art. 18 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), cuando se es consciente por parte de la Administración de que, a resultas de la comisión de un error fáctico de superficie que provoca su minoración (con la consiguiente disminución de valor del inmueble), aquel es objeto de rectificación satisfaciéndose finalmente una cuota superior a la debida, determina una vulneración del principio constitucional de capacidad económica. Y, en el supuesto de que constase además (tal y como sucedía en el concreto supuesto de autos planteado) un término de comparación válido, se produciría asimismo una vulneración del principio constitucional de igualdad, siempre y cuando el error que se subsana ya existiese en los períodos impositivos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos.

Repárese por tanto en que, de acuerdo con la citada

<sup>13</sup> El presente recurso de casación fue interpuesto por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona frente a Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 7 de Barcelona, la cual había estimado en parte el recurso interpuesto al efecto contra una resolución por la que se desestimaba la pretensión aducida por el obligado tributario. De acuerdo con lo manifestado por el órgano de gestión tributaria se trataba de actos firmes y consentidos respecto de los cuales no se habían instado ninguno de los procedimientos especiales de revisión recogidos en las letras a), c) y d) del art. 216 de la LGT, así como tampoco el recurso extraordinario de revisión al que se refiere el art. 244 de la Ley 58/2003. Argumentó asimismo el citado órgano de gestión tributaria que la resolución del procedimiento de subsanación de discrepancias dictada al efecto no tenía carácter retroactivo, y que el eventual reconocimiento del derecho a la devolución solicitada implicaría una intromisión fuera del ámbito de sus competencias, tratándose en particular de tributos de gestión compartida (tanto el IIVTNU como el IBI, sobre el que también versaba el recurso de casación interpuesto). Habiendo estimado inicialmente en la Sentencia recurrida el Juzgado el recurso interpuesto de manera parcial al considerar que denegar el derecho a la devolución de ambos tributos calculados sobre una base imponible errónea implicaría imponer al ciudadano la obligación de tener que soportar las consecuencias de unos errores en los que incurrió la Administración el Alto Tribunal resolvió finalmente confirmar la Sentencia del Juzgado.

doctrina jurisprudencial, se ha de rechazar que la irretroactividad de una resolución catastral mediante la cual se reconoce la existencia de un error fáctico en la superficie construida y en la consiguiente valoración del inmueble en el Catastro pueda llegar a proyectarse sobre un ámbito distinto y separado como el tributario. Si se llegara a denegar la devolución de lo abonado en exceso únicamente sobre la base de considerar que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos por aplicación de lo dispuesto por el art. 18 del RDLeg. 1/2004 se estaría atentando contra la esencia del principio constitucional de capacidad económica.

En todo caso, y por lo que respecta a la concreta cuestión planteada en el Auto del TS de 16 de enero de 2020, finalmente el Alto Tribunal, a través de su Sentencia de 4 de febrero de 2021, reconoció por vez primera el derecho de los administrados al llamado “doble tiro” (hasta la fecha reconocido únicamente en favor de la Administración tributaria) en los procedimientos tributarios, facultad que se traduce en la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar una segunda rectificación de una autoliquidación (con la consiguiente devolución de ingresos indebidos), después de que la Administración haya desestimado la primera. A tal efecto será necesaria la aparición de circunstancias o hechos nuevos y determinantes para el asunto, así como que no se haya consumido el plazo de prescripción. Se reconoce así el derecho de los contribuyentes a solicitar una segunda vez la rectificación de una autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos que puedan llegar a derivarse, una vez que se haya producido el rechazo por parte de la Administración a la primera petición.

Como se ha expuesto el concreto objeto del presente pronunciamiento residía en determinar si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos y una vez firme tal desestimación puede, dentro del plazo de prescripción, instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud. El concreto recurso de casación interpuesto al efecto versaba acerca de la posibilidad de que una concreta sociedad pudiera solicitar la rectificación de una autoliquidación del IIVTNU (al someterse a gravamen una transmisión que, a juicio de la recurrente, conllevaba una pérdida económica) y la consiguiente devolución de ingresos.

Inicialmente el Tribunal Económico-Administrativo de Madrid (TEAM) desestimó el recurso interpuesto al efecto y, tras conocerse el recurso de inconstitucionalidad elevado en su día contra la normativa relativa a la cuantificación del citado tributo local, la sociedad en cuestión, dentro del plazo de prescripción, registró otra

nueva solicitud de rectificación, recurriendo además a la vía contenciosa tras el silencio negativo del Ayuntamiento de Madrid. La sociedad recurrente volvió a fundamentar su pretensión en el hecho de que no procedía ingresar cantidad alguna en concepto de IIVTNU por cuanto la transmisión del inmueble no había generado rendimiento alguno, apoyando su pretensión en diversos pronunciamientos dictados con posterioridad a la primera solicitud que amparaban el mismo argumento expuesto por otros obligados tributarios. Tanto el TEAM como, con posterioridad, el Juzgado de Primera instancia y el TSJ. de Madrid desestimaron el recurso interpuesto por la sociedad al considerar que no cabía una revisión de la misma por su condición de firme.

Pues bien, a juicio del TS (que procede a casar y a anular la Sentencia de instancia dictada por el TSJ. de Madrid) no existe inconveniente alguno en reconocer que, pese a una primera denegación, en aquellos supuestos en que no se haya girado liquidación en un sentido jurídicamente reconocible, la rectificación se puede reproducir si se funda en causa, hechos o circunstancias sobrevenidas distintas de las que fueron motivadoras de la primera solicitud y que no pudieron ser conocidas (y, por ello, esgrimidas en ese momento), con el exclusivo límite estructural del principio de buena fe, cuya concurrencia no era sin embargo en el presente caso objeto de controversia.

Se estima así por el TS que le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez (y, con carácter adicional, obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada) la rectificación de la autoliquidación formulada y la consiguiente devolución de ingresos indebidos derivada de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho. A su juicio la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale sin más a una liquidación tributaria a efectos de lo establecido en los arts. 101 y siguientes de la LGT cuando dicha liquidación no ha sido dictada en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto. A mayor abundamiento no cabe reputar liquidación, a los efectos del art. 221.3 de la Ley 58/2003 (el cual, como es sabido, no faculta para solicitar por segunda vez la devolución de ingresos indebidos si la primera vez ya fue declarado el acto firme, resultando únicamente posible lo anterior mediante procedimientos especiales de revisión o bien mediante la interposición del recurso extraordinario de revisión), a la parte agregada o acumulada de un acto de respuesta denegatoria a la solicitud de un contribuyente a que tiene legal derecho que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal

cantidad ya ha sido ingresada. El efecto derivado de dicha declaración resulta, cuando menos, superfluo e ineficaz, al no añadir un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud (como procedimiento, además, iniciado a virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio), que comporta un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación.<sup>14</sup>

Y ello teniendo presente asimismo que la presentación de una segunda solicitud será diferente a la primera cuando incorpore argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada. En el presente caso debatido ello se produjo tras el dictado de numerosos pronunciamientos que, como es sobradamente conocido, consideraron que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía que no es susceptible de ser gravada<sup>15</sup>. A tal efecto, la mera respuesta negativa a una solicitud de esta naturaleza no equivale a una liquidación tributaria siempre que esta última no se haya dictado en el ejercicio de una actividad de aplicación de los tributos, de comprobación o investigación y en el curso de un procedimiento debido previsto legalmente a tal efecto. Únicamente en el supuesto de que la Administración local resolviese estimar y acordar la rectificación de la autoliquidación podría proceder a dictar una liquidación que, en todo caso, tendría el carácter de provisional. Y, en el presente caso, no existía una liquidación que pudiera ser considerada firme.

Nada impide por tanto que puede instarse la práctica de una nueva rectificación dentro del plazo de prescripción de cuatro años, siempre y cuando se funde la misma en razones diferentes o hechos o circunstancias que no

14 En el presente caso planteado el Ente Local se limitó a denegar la solicitud, a pesar de que el art. 128 del Real Decreto 1065/2007 establece que debe realizarse una nueva liquidación. En efecto, el Ayuntamiento se limitó a ratificar la autoliquidación del contribuyente sin realizar comprobación alguna y sin aclarar o fundamentar mínimamente su posición de manera que, por mucho que aquél aludiese a la existencia de liquidación (firme) la misma no podía ser considerada como tal a efectos de lo establecido en el art. 101 de la LGT, tratándose en realidad de una mera respuesta negativa de la Administración. El citado Ente Local, al dictar la resolución desestimatoria de la solicitud, procedió a dictar, de manera simultánea, una liquidación definitiva que venía a confirmar la cuota autoliquidada y que, una vez transcurrido el plazo para efectuar su impugnación, adquiría firmeza con efectos obstativos que, *a priori*, impedirían la práctica de una nueva revisión posterior de la autoliquidación a instancia del obligado tributario. Tal y como llega a sugerir además el TS, la finalidad de la práctica de dicha liquidación pudo ser la de diseñar ad hoc un acto que pudiera llegar a originar firmeza oclusiva.

15 Recuerda concretamente a este respecto el Alto Tribunal el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, de 5 de febrero de 2015, a través del cual se ordenó plantear la cuestión de inconstitucionalidad que terminó resolviendo la STC de 16 de febrero de 2017 la cual determinó, más tarde, y de forma directa, la invalidación de las normas cuestionadas por parte del Tribunal Constitucional, siendo objeto de anulación las normas forales equivalentes de Álava y Navarra y, como es lógico, la regulación concernida del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

podieron ser tenidos en cuenta en la primera petición, de la misma manera que se le reconoce a la Administración el derecho a corregir o dictar nuevos actos en sustitución de los anulados administrativa o judicialmente. Tal y como concluye el Alto Tribunal *"No deja de ser un reverso o correlato que equilibra, en alguna medida, la que se reconoce a la Administración por los propios tribunales para que corrija o dicte de nuevo actos de naturaleza fiscal en sustitución de los que han sido anulados administrativa o, incluso, jurisdiccionalmente, esto es, la de reiterar una segunda comprobación o liquidación dentro del plazo de prescripción (...)* La posibilidad de presentar una nueva solicitud de rectificación de la autoliquidación dentro del plazo de prescripción no es más que un correlato que equilibra la facultad que se reconoce a la Administración tributaria para dictar una nueva liquidación en el marco de un procedimiento de comprobación e investigación si la obligación no ha prescrito".

Por tanto un contribuyente puede solicitar una segunda vez (obteniendo además al respecto, como se ha indicado, una respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada) la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto mientras que no se consuma el plazo de prescripción del derecho establecido en el art. 66.c) de la LGT siempre que la solicitud sea diferente a la primera por incorporar argumentos, datos o circunstancias relevantes para la devolución instada. Y ello en tanto en cuanto no cabe equiparar a una liquidación una respuesta acumulada frente a la denegación de una solicitud de un contribuyente (a la que tiene legal derecho) y que se limita a establecer una obligación idéntica a la ya cumplida, por cuantía supuestamente debida, pero íntegramente coincidente con la que reclaman los interesados, así como a indicar que tal cantidad ya ha sido ingresada. Dicha segunda intervención no añade contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la mera denegación de la solicitud (tratándose además de un procedimiento iniciado en virtud de solicitud de parte interesada, no de oficio), planteándose un efecto jurídico que no resulta alterado, agravado o condicionado mediante tal pretendida liquidación. En efecto, no se está añadiendo nada que conlleve un contenido y eficacia distintos y propios a los que derivan de la resolución desestimatoria de la solicitud, comportando un efecto jurídico que no es alterado o agravado o condicionado mediante dicha pretendida liquidación.

Para el TS únicamente cabe considerar como segunda solicitud, diferente de la primera, aquella que incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada, como lo fue en el presente caso el dictado de diversas sentencias en virtud de las cuales se concluyó que el hecho de que

la transmisión de un inmueble se llevase a cabo por un precio menor al de adquisición comportaba una pérdida o minusvalía no susceptible de ser gravada.

Ni que decir tiene que, al amparo de lo reconocido por el TS a través de este pronunciamiento, aquellos contribuyentes que hubieran instado sin éxito la rectificación de sus autoliquidaciones gozarán de una nueva oportunidad para recuperar los impuestos satisfechos. Y ello si, como sucede en el presente caso planteado, la normativa sobre la que la Hacienda Pública fundamenta la denegación de la pretensión de aquellos ha sido declarada inconstitucional o, en su caso, contraria al Derecho de la Unión Europea.

Al margen de lo anterior el Alto Tribunal ha admitido, a través de su Sentencia de 24 de febrero de 2021, la posibilidad de retroacción de las actuaciones al momento anterior de un pronunciamiento al objeto de que el Juzgado entre a valorar si el sujeto pasivo ha logrado acreditar la inexistencia de una plusvalía real en la transmisión. Y ello en tanto en cuanto la Sentencia de instancia había prescindido de entrar a valorar la eventual inexistencia de incremento de valor de la vivienda transmitida, resolviendo la cuestión mediante la aplicación de la denominada "tesis maximalista", a pesar de que en la resolución debatida constaba que el obligado tributario sí cuestionó que se hubiera producido un incremento del valor de los terrenos.

De acuerdo con lo declarado por el TS en este último pronunciamiento, habiendo sido anulada la Sentencia de instancia al aplicar exclusivamente la "tesis maximalista" fundamentada en una pretendida inexistencia de regulación habilitadora del Impuesto, y prescindiendo además del análisis relativo a si efectivamente hubo o no incremento a la vista de los antecedentes obrantes (lo que, de haberse efectuado, eventualmente podría haber determinado un fallo diferente o, aun siendo idéntico en su decisión, haberse fundado en razones diferentes de las que se plasmaron en la Sentencia), resulta necesario proteger el principio de tutela judicial efectiva y, en particular, el derecho que asiste a la parte demandante de recibir una respuesta sobre las cuestiones planteadas, procediendo retrotraer las actuaciones practicadas al momento anterior al pronunciamiento de la Sentencia de instancia al objeto de que el Juzgado entre a valorar si el sujeto pasivo del IIVTNU logró acreditar (por la diferencia resultante entre el valor de adquisición y el de transmisión reflejada en las correspondientes escrituras públicas, por la prueba pericial aportada o por cualquier otro medio probatorio ex art. 106.1 de la LGT) la inexistencia de una plusvalía real.

# CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

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

### INCREMENTO DE VALOR EN UN ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2021.

La cuestión litigiosa consiste en determinar si estarán exentos de IIVTNU (en aplicación de lo previsto en el artículo 105.1.b) del TRLHL), los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de la transmisión de un bien cuando el titular de un derecho arrendamiento financiero con opción de compra acredite que ha realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en el inmueble transmitido al momento de ejercer el derecho de opción de compra.

Para el Tribunal, atendiendo a las circunstancias concretas del caso, pueden estar exentos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en aplicación de lo previsto en el artículo 105.1.b) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de la transmisión de un bien cuando el titular de un derecho arrendamiento financiero con opción de compra inscrita en el Registro de la Propiedad, acredite que ha realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en el inmueble transmitido al momento de ejercer el derecho de opción de compra.

### SANCIÓN TRAS LA ANULACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA, POR CONSIDERAR PROBADO QUE NO SE HABÍA PRODUCIDO UN INCREMENTO DE VALOR DEL TERRENO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de mayo de 2021.

Según la sentencia apelada, se impugnaba la Resolución de 27 de diciembre de 2018 del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento, desestimatoria del recurso interpuesto contra la Resolución de 23 de junio de 2017 por la que se aprobó la liquidación derivada del Acta de Disconformidad por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por importe de 132.912,94 euros. Sin embargo, en su demanda la contribuyente solicitaba también que se declarase nula la resolución sancionadora de la misma fecha, como consecuencia de esta liquidación.

En la sentencia se ha declarado nula la citada liquidación tributaria, por considerar probado por la contribuyente que no se había producido un incremento de valor del terreno, mientras ella ha sido propietaria. En cuanto a la sanción, razona la sentencia que en el expediente administrativo figuran dos distintas resoluciones de la Jefatura del órgano de Inspección Tributaria del Ayuntamiento, ambas de la misma fecha; resolución de liquidación por importe de 132.912'94 euros y resolución de sanción que una vez reducida quedaba en 47.955'37 euros. También figuran dos distintas notificaciones. Siendo que la contribuyente presentó un solo recurso de reposición contra la liquidación, que es el que, desestimado, ha dado lugar al presente recurso contencioso administrativo. Por lo que la resolución sancionadora no se ha considerado objeto del recurso contencioso administrativo, y en la sentencia se determina que no ha lugar a pronunciarse sobre ella.

Para la Sala, atendiendo a los argumentos de las partes y las circunstancias del presente caso, al haber sido declarado nula la liquidación tributaria por IIVTNU, consideramos ineficaz la sanción, ineficacia que no requiere que concurra ninguna otra circunstancia. Se trata de infracción del art. 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar dentro de plazo la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. No habiendo deuda tributaria como es el caso, no puede haberse dejado de pagar, ni hay un 50% de esta deuda en que pueda concretarse la sanción. En consecuencia, no puede sostenerse que la sanción siga vigente, porque ello repugna a la razón, por faltarle un elemento o componente sin

el cual resulta irreconocible, contrariando su naturaleza y fundamento básico. La postura del Ayuntamiento se considera excesivamente rigorista y contraria a los principios generales del ordenamiento tributario.

## RÉGIMEN ESPECIAL DE LA ESCISIÓN: TRANSMISIÓN DE RAMA DE ACTIVIDAD.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de mayo de 2021.

Se impugnaba liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por una operación de escisión en la cual la sociedad demandante y escindida constituía a la sociedad beneficiaria, transmitiéndole parte de sus bienes a cambio de acciones de ésta para los socios de la escindida, y reduciendo esta escindida su capital, en el importe correspondiente a esta parte de sus bienes. Los bienes inmuebles transmitidos a la sociedad beneficiaria han sido una serie de tierras de labor, una serie de bienes inmuebles como pisos y plazas de garaje, títulos y fondos. La demandante insiste en que según consultas vinculantes de la DGT V1870-13 y V2417-13, para que exista actividad empresarial es suficiente cumplir las condiciones del art. 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley 35/2006.

Para que la escisión parcial se pueda beneficiar del régimen especial es necesario que se transmita una "rama de actividad", concepto que, según reiterada jurisprudencia, conlleva la transmisión de una organización de elementos patrimoniales en sede de la entidad transmitente susceptible de ser explotados autónomamente. El concepto "rama de actividad" que utiliza el art. 83.2.1º b) TRLIS se define en el art. 83.4 como "conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus medios". Asimismo, el concepto "rama de actividad" aparece en la Directiva 90/434/CEE, que lo define en su artículo 2.i) como el "conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios". Se equipara rama de actividad a unidad económica reconocible y cierta.

Para la Sala, no se puede hablar de rama de actividad ya que solamente era arrendadora de una plaza de garaje, a pesar de tener múltiples inmuebles, no acreditando haber arrendado ninguno más al menos durante los nueve años anteriores. Sin que haya aportado prueba de alguna circunstancia que explicase esta anomalía.

## INTERPOSICIÓN DE RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SIN HABER TRANSCURRIDO EL PLAZO PARA RESOLVER LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO ADMINISTRATIVA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de mayo de 2021.

Se impugnaba la desestimación presunta de la solicitud dirigida a la Junta Municipal de reclamaciones económico-administrativas del Ayuntamiento registrada el 10 de diciembre de 2018. La argumentación de este recurso contencioso administrativo es que se interpuso el 10.12.2018. Dado que el plazo reglamentario para resolver la reclamación económico administrativa era de un año, es el caso, que este recurso contencioso administrativo se ha interpuesto cuando todavía no había transcurrido, y por ello, cuando la reclamación económico administrativa todavía no estaba desestimada de forma expresa ni presunta.

Apela el contribuyente, alegando que según la sentencia del Tribunal Supremo de 21.5.2018, nº 113/2017, no estaba obligado a agotar la vía administrativa. Puesto que su recurso se fundaba exclusivamente en la inconstitucionalidad de una Ley formal, arts. 104 y 107 de la Ley de Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5.3, LHL. Y esta inconstitucionalidad nunca habría podido ser declarada por la Junta Municipal de reclamaciones económico-administrativas.

Para la Sala, según Sentencia de esta Sala y Sección de 21.1.2020, nº 466/2019, la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 21.5.2018, nº 113/2017, sobre no ser exigible reclamación económico administrativa cuando el recurso solo se funda en la inconstitucionalidad de una ley, no es aplicable después de que ésta ya ha sido declarada por el Tribunal Constitucional. En ese caso, el contribuyente no necesita solicitar la declaración de inconstitucionalidad de la norma, puesto que ya ha sido declarada, sino que lo que solicita es que se devuelva un ingreso indebido, conforme a una declaración de inconstitucionalidad ya vigente. Esta petición sí compete a los órganos administrativos, también obligados por las sentencias del Tribunal Constitucional, y para ella sí es preceptivo agotar la vía administrativa. Siendo lo sucedido en el presente caso, puesto que la solicitud de rectificar la autoliquidación es obviamente posterior a la sentencia del Tribunal

Constitucional que ha declarado la inconstitucionalidad de estas normas, sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017. En consecuencia, la Sala no puede estimar que el recurso fuese admisible, por esta razón.

Sin embargo, observa la Sala que durante la tramitación del presente recurso y en la primera instancia, ha pasado el plazo para que resolviera la Junta Municipal de reclamaciones económico administrativas, sin resolución expresa, y por tanto ha recaído resolución presunta desestimando la reclamación de la demandante. Como ha dicho esta Sala, cuando se interpone prematuramente recurso contencioso administrativo contra una resolución por silencio administrativo, que no se ha producido por no haber transcurrido el plazo para ello, es prematuro e inadmisibile. Pero éste es un defecto formal que queda sanado cuando en la misma instancia judicial, y antes de precluidos los plazos para considerarlo, transcurre el plazo legal o reglamentario sin que haya recaído resolución expresa. En esta circunstancia, el recurso contencioso administrativo resulta admisible y ya no podrá inadmitirse por extemporáneo. Por lo cual resulta procedente estimar este recurso de apelación, por ser admisible el recurso contencioso administrativo.

## DEBER DE INFORMAR AL INTERESADO SOBRE LOS RECURSOS.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de mayo de 2021.

Se impugnaba la desestimación presunta de la solicitud de devolución de ingresos indebidos de, en relación con la autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En la sentencia apelada, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo apreció inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo, por haberse interpuesto contra resolución que no ponía fin a la vía administrativa. Puesto que, contra esta desestimación presunta, resultaría preceptivo interponer previamente el recurso de reposición regulado en el art. 14.2 de la Ley de Haciendas Locales, Texto Refundido por Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5.3, LHL.

Apela el contribuyente, alegando que el Ayuntamiento, además de no haber dictado resolución expresa sobre su solicitud de devolución de ingreso indebido, tampoco ha instruido a este ciudadano sobre los recursos que podría interponer, de resultas de lo cual, no le resultaba exigible agotar la vía administrativa previa. Asegurando que desconocía que el recurso de reposición fuese preceptivo.

Para la Sala, en todo caso era obligado para el Ayuntamiento, no solo resolver la solicitud de rectificar una autoliquidación, sino también informar al interesado sobre los recursos que caben contra dicha resolución, en este caso recurso de reposición tributario. Siendo por ello que ha establecido la jurisprudencia que cuando la Administración no ha instruido de recursos, no puede alegar en su favor que el contribuyente no ha interpuesto el recurso administrativo procedente. Puesto que la Administración ha concurrido a producir esta situación, con infracción de las garantías del ciudadano. Por lo cual estiman este recurso de apelación.

## ACREDITADA LA DISMINUCIÓN DEL VALOR DEL INMUEBLE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de abril de 2021.

La sentencia de instancia, resuelve la cuestión litigiosa en sentido estimatorio del recurso contencioso administrativo. La fundamentación para estimar es, en síntesis la siguiente. Respecto de la cuestión de fondo cita Sentencias del Tribunal Supremo, entre ellas, STS de fecha 9 de julio de 2018 y concluye que en el presente caso ha quedado acreditada la disminución del valor del inmueble entre la adquisición y venta a través del informe pericial. A lo anterior se añade el informe del perito judicial que llega igualmente a la conclusión de que no se ha puesto de manifiesto la existencia de un incremento de valor del suelo.

Para la Sala, antes debe reparar en que la sentencia apelada contiene un juicio sobre este extremo de hecho, juicio contenido en las siguientes palabras: "...Con las dos pruebas periciales practicadas se ha llegado a la misma conclusión: en el caso de autos en la transmisión onerosa de los inmuebles no se ha puesto de manifiesto la existencia de un incremento de valor del suelo, por lo que no se ha dado lugar a hecho imponible; la liquidación girada por el Ayuntamiento ha gravado una situación de incremento de valor inexistente por aplicación automática de la norma legal sobre los valores catastrales y este es el supuesto en el cual el TC declaró la inconstitucionalidad de las normas aplicadas, por lo que procede declarar la nulidad de las liquidaciones practicadas...". La afirmación del Juez refleja su conclusión probatoria, sobre la cual el Ayuntamiento apelante no combate directamente, sino que lo único que se centra todo su escrito de apelación, es en la solicitud de

diligencias finales que formuló en su escrito de conclusiones. Pero en el propio recurso de apelación se reconoce que las diligencias fueron denegadas, su denegación fue recurrida y la misma es firme, por lo que la única opción hubiera sido solicitar su práctica en segunda instancia (en caso de que fueran admisibles), pero sin que pueda centrarse el recurso de apelación en una supuesta prueba que no forma parte del procedimiento y que por tanto no es válida para desvirtuar la valoración probatoria que ha realizado el Juzgador de instancia. Por todo lo anterior procede desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento.

